

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
SETOR DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
MESTRADO EM CONTABILIDADE
ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: CONTABILIDADE E FINANÇAS

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO

**O IMPACTO DO DESENHO E USO DOS SISTEMAS DE CONTROLE GERENCIAL
NA ESTRATÉGIA ORGANIZACIONAL**

CLAUDINEI ISIDORO

CURITIBA

2012

CLAUDINEI ISIDORO

**O IMPACTO DO DESENHO E USO DOS SISTEMAS DE CONTROLE GERENCIAL
NA ESTRATÉGIA ORGANIZACIONAL**

CURITIBA

2012

CLAUDINEI ISIDORO

**O IMPACTO DO DESENHO E USO DOS SISTEMAS DE CONTROLE GERENCIAL
NA ESTRATÉGIA ORGANIZACIONAL**

Dissertação apresentada como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre. Programa de Mestrado em Contabilidade - Área de Concentração Contabilidade e Finanças, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná.

Orientador: Prof. Dr. Lauro Brito de Almeida

CURITIBA

2012

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ. SISTEMA DE BIBLIOTECAS.
CATALOGAÇÃO NA FONTE**

Isidoro, Claudinei

O impacto do desenho e uso dos sistemas de controle gerencial na
estratégia organizacional / Claudinei Isidoro. Curitiba, 2012.
103 f.

Orientador: Lauro Brito de Almeida.
Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Paraná. Programa de
Pós-Graduação em Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas.
Defesa: Curitiba, 2012

Bibliografia

1. Contabilidade Gerencial. 2. Controles Gerenciais. 3. Alavancas de
Controles. I. Título. II. Mestrado em Contabilidade.

CDD 657

**“O IMPACTO DO DESENHO E USO DOS SISTEMAS DE
CONTROLE GERENCIAL NA ESTRATÉGIA ORGANIZACIONAL”**

ESTA DISSERTAÇÃO FOI JULGADA ADEQUADA PARA A
OBTENÇÃO DO TÍTULO DE **MESTRE EM CONTABILIDADE** (AREA DE
CONCENTRAÇÃO: CONTABILIDADE E FINANÇAS), E APROVADA EM SUA
FORMA FINAL PELO PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE
DA UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ.



PROF.ª DR.ª MÁRCIA MARIA DOS SANTOS BORTOLOCCI ESPEJO
COORDENADORA DO PROGRAMA DE MESTRADO EM CONTABILIDADE

APRESENTADA À COMISSÃO EXAMINADORA INTEGRADA
PELOS PROFESSORES:



PROF. DR. LAURO BRITO DE ALMEIDA
PRESIDENTE



PROF. DR. LUIZ PANOCA
MEMBRO



PROF. DR. PEDRO JOSÉ STEINER NETO
MEMBRO

À minha esposa, Cristiane, que a cada dia me motiva e dá razões para viver, e que adiou diversos sonhos para realizar o meu. Eu te amo muito!

AGRADECIMENTOS

Primeiramente a Deus, que me deu forças e sabedoria em cada momento para término desta fase da minha vida, tornando esse sonho possível, pois não se pode dizer que foi fácil, nem o quão seria mais difícil sem Ele. Passaram-se dois longos anos, ao todo foram dez disciplinas, 390 horas de aulas, para os quais agradeço pela saúde onde pude conseguir a frequência nas aulas. Agradeço também pelos mais de 18.500 km percorridos da minha cidade, Joinville-SC até a UFPR em Curitiba-PR, ocorridos sem nenhum incidente, pelas mais de 80 noites dormidas fora de casa, pelas horas em claro estudando para seminários, pela corrida em busca de artigos, livros e longas pesquisas para escrever os artigos das matérias, pelas excursões para os congressos, por tudo, meu muito obrigado.

Ao professor orientador, Dr. Lauro Brito de Almeida, que além de professor foi um amigo, em que dividimos muitos ensinamentos e conselhos.

Em especial, aos professores avaliadores, Dr. Luis Panhoca e Dr. Pedro José Steiner Neto pelas contribuições que melhoraram esta pesquisa. E aos professores do programa de mestrado da Universidade Federal do Paraná, com os quais eu pude ter aula e contribuíram muito no ensinamento e preparação à docência.

À empresa ARS analisada e aos colaboradores dela estudados, que desempenharam um papel crucial à conclusão da pesquisa, pois se dispuseram a dividir experiências, informações e conhecimento vividos durante muitos anos.

Aos meus pais, que foram mestres para mim, ensinando-me o caráter e honestidade na vida, juntamente com os demais queridos integrantes da minha família, irmãos, avós, padrinhos, tios e sobrinhos.

E aos novos colegas adquiridos nestes dois anos, com quem pude compartilhar risadas, viagens, apreensões e alegrias em diversos momentos.

“Hoje cedo levantei pensando no que tenho a fazer antes que o relógio marque meia noite. É minha função escolher que tipo de dia vou ter hoje. Posso reclamar porque está chovendo ou agradecer às águas por lavarem a poluição. Posso ficar triste por não ter dinheiro ou me sentir encorajado para administrar minhas finanças, evitando o desperdício. Posso reclamar sobre minha saúde ou dar graças por estar vivo. Posso me queixar dos meus pais por não terem me dado tudo o que eu queria ou posso ser grato por ter nascido. Posso reclamar por ter que ir trabalhar ou agradecer por ter trabalho. Posso sentir tédio com o trabalho doméstico ou agradecer a Deus. Posso lamentar decepções com amigos ou me entusiasmar com a possibilidade de fazer novas amizades. Se as coisas não saíram como planejei posso ficar feliz por ter hoje para recomeçar. O dia está na minha frente esperando para ser o que eu quiser. E aqui estou eu, o escultor que pode dar forma. Tudo depende só de mim.”

Charles Chaplin

RESUMO

Os sistemas de controle gerencial (SCG) buscam guiar a empresa para atingir os seus objetivos estratégicos e assim evoluir junto ao mercado competitivo. A presente pesquisa analisa como os SCG são desenhados e usados, e investiga a forma como estes impactam na estratégia de uma organização. Referente ao desenho do SCG utilizou-se a abordagem da teoria de Malmi e Brown (2008), os quais visualizam o conjunto das ferramentas gerenciais como um pacote. Para o uso, foi utilizada a teoria de Simons (1994, 1995, 2000), o qual prevê o uso de quatro alavancas de controles: crenças, restrições, diagnóstico e interativo, sendo que há uma necessidade do equilíbrio destes usos evitando assim uma tensão dinâmica. Devido à complexidade do assunto utilizou-se o método indutivo em um estudo de caso, aplicado a uma empresa de grande porte do sul do Brasil. Este método permitiu além de novos insights, coletar informações, observações e entrevistas, que foram analisadas e trianguladas. Para uma análise mais robusta das entrevistas, foi utilizado o Software ATLAS.ti®. Também foi desenvolvido o protocolo da pesquisa e posteriormente seis proposições foram definidas, sendo que os resultados obtidos mostram (i) a inter-relação entre os componentes dos SCG, onde um componente complementa o outro, funcionando de fato como um pacote; (ii) a influência das quatro alavancas de controle na formação da estratégia; (iii) a mudança de controles interativos conforme a estratégia da empresa; (iv) o uso de sistemas de crenças e valores para mudança de estratégia; e (v) a inter-relação e complementação entre as alavancas de controle. Contudo, em geral, viu-se que a forma de como os SCG são desenhados e usados também impactam na formação e execução da estratégia, e não apenas no monitoramento.

Palavras-chave: Sistema de controle gerencial; SCG como pacote; Alavancas de controle; Planejamento e estratégia.

ABSTRACT

The management control system (MCS) seeks to guide the company to achieve its strategic goals and evolve with the market so competitive. This study analyzes how the MCS are designed and used, and investigates how these impact on the strategy of an organization. Regarding the design of the MCS used the approach of the theory of Malmi and Brown (2008), which visualize the set of management tools as a package. To use, we used the theory of Simons (1994, 1995, 2000), which provides for the use of four levers of control: beliefs, restrictions, diagnostic and interactive, and there is a need to balance these uses thus avoiding tension dynamic. Due to the complexity of the subject used the inductive method in a case study, applied to a large company in southern Brazil. This method also allowed for new insights, collect information, observations and interviews, which were analyzed and triangulated. For a more robust analysis of the interviews, we used the software ATLAS.ti®. Also designed the research protocol and then six propositions were defined, and the results show (i) the interrelationship between the components of the MCS, where one component complements the other, in fact working as a package, (ii) the influence of the four levers of control in strategy formation, (iii) the change of interactive controls as the company's strategy, (iv) the use of belief systems and values to change in strategy, and (v) the interrelationship and complementarity between the levers of control. However, in general, it was seen that the shape of how the MCS are designed and used also impact the formation and execution of strategy, not only in monitoring.

Key-words: Management control system; MCS as a package; Levers of control; Planning and strategy.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC: *Activity Based Costing*

ABM: *Activity Based Management*

BSC: *Balanced Scorecard*

CAGED: Cadastro Geral de Empregados e Desempregados

CG: Contabilidade Gerencial

DRE: Demonstração do Resultado do Exercício

EBITDA: *Earning Before Interests, Taxes, Depreciation and Amortization*

ERP: *Enterprise Resource Planning*

ISO: *International Organization for Standardization*

KPI: *Key Performance Indicator*

LOC: *Levers of Control*

MA: Meta Audaciosa

NCC: *Non-conformance cost*

PCP: Planejamento e Controle de Produção

PPR: Programa de Participação nos Resultados

RA: Relatório da Administração

SCG: Sistemas de Controle Gerencial

SWOT: *Strenghts, Weakness, Opportunities and Threats*

TQM: *Total Quality Management*

VBM: *Value Based Management*

LISTA DE QUADROS

Quadro 01 – Principais características, efeitos e resultados esperados das alavancas de controles	22
Quadro 02 - Pacote de Sistema de Controle Gerencial	26
Quadro 03 - Opções de projetos de incentivos para executivos	33
Quadro 04 - Componente da Matriz SWOT organizada com base nas perspectivas do <i>Balanced Scorecard</i>	36
Quadro 05 - Estratégias da pesquisa	45
Quadro 06 - Relação principais documentos dos SCG encontrados na empresa	58
Quadro 07 - Relação de entrevistados	59
Quadro 08 - Relação de observações	60

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 01 - Estrutura do Trabalho.....	17
Figura 02 - O papel dos sistemas de medição de desempenho no controle da estratégia.....	21
Figura 03 - Processo formal de planejamento.....	39
Figura 04 - O sistema gerencial: Desenvolvimento da estratégia.....	41
Figura 05 - Relacionamento das proposições, objetivos e coleta de dados utilizados.....	47
Figura 06 - Cronologia da pesquisa.....	51
Figura 07 - Faturamento <i>versus</i> Lucratividade - Gráfico.....	54
Figura 08 - Número de Empregados e tempo na empresa.....	55
Figura 09 - Organograma da empresa estudada.....	56
Figura 10 - Base hermenêutica utilizado via programa ATLAS.ti.....	66
Figura 11 - Relações encontradas nas alavancas de controles.....	67
Figura 12 - Relações encontradas no controle de crenças.....	67
Figura 13 - Relações encontradas no controle de restrições.....	68
Figura 14 - Relações encontradas no controle diagnóstico.....	69
Figura 15 - Relações encontradas no controle interativo.....	70
Figura 16 - Relacionamentos do Pacote de Sistema Gerencial.....	76
Figura 17 - Relacionamentos das teorias aplicadas ao Estudo de caso.....	78

LISTA DE TABELAS

Tabela 01 - Faturamento <i>versus</i> Lucratividade	53
Tabela 02 - Evolução do crescimento de produção em peso processado	55
Tabela 03 - Triangulação das fontes de evidências das afirmações e interpretações relacionadas a proposição 1.....	71
Tabela 04 - Triangulação das fontes de evidências das afirmações e interpretações relacionadas a proposição 2.....	72
Tabela 05 - Triangulação das fontes de evidências das afirmações e interpretações relacionadas a proposição 3.....	73
Tabela 06 - Triangulação das fontes de evidências das afirmações e interpretações relacionadas a proposição 4.....	74
Tabela 07 - Triangulação das fontes de evidências das afirmações e interpretações relacionadas a proposição 5.....	77
Tabela 08 - Triangulação das fontes de evidências das afirmações e interpretações relacionadas a proposição 6.....	79

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	13
1.1 CARACTERIZAÇÃO DO PROBLEMA DE PESQUISA	14
1.2 QUESTÃO DE PESQUISA	15
1.3 OBJETIVOS	15
1.3.1 Objetivo Geral	15
1.3.2 Objetivos Específicos	15
1.4 JUSTIFICATIVA E CONTRIBUIÇÕES DO TRABALHO	16
1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO	16
2 REFERENCIAL TEÓRICO	19
2.1 SISTEMAS DE CONTROLE GERENCIAL	19
2.2 MODELO TEÓRICO DE SIMONS – <i>LEVERS OF CONTROL</i>	20
2.2.1 <i>Belief System</i> – Sistema de Crenças	22
2.2.2 <i>Boundary System</i> – Sistema de Restrição	23
2.2.3 <i>Diagnostic Control Systems</i> – Sistemas de Controle Diagnóstico	24
2.2.4 <i>Interative Control Systems</i> – Sistemas de Controle Interativo	24
2.3 PACOTE DE SISTEMAS DE CONTROLE GERENCIAL	26
2.3.1 Controles Culturais	27
2.3.2 Controles de Planejamento	28
2.3.3 Controles Cibernéticos	29
2.3.4 Controles de Remuneração e Recompensa	31
2.3.5 Controles Administrativos	34
2.4 ESTRATÉGIA EMPRESARIAL	34
2.4.1 Estratégia e controle	37
2.4.2 A formulação de estratégias como processo de planejamento	38
2.4.3 Sistema gerencial na integração de planejamento estratégico e execução operacional	40
2.4.4. Aprendizagem operacional	42
3 METODOLOGIA	43
3.1 ESTRATÉGIA E PLANEJAMENTO DA PESQUISA	44
3.2 PROTOCOLO DO ESTUDO DE CASO	46

3.2.1 Visão geral	46
3.2.2 Procedimentos de campo	46
3.2.3 Definição das proposições para o estudo de caso	47
3.2.4 Definição dos procedimentos da coleta de dados	48
3.2.4.1 Documentos.....	48
3.2.4.2 Registros em arquivo.....	48
3.2.4.3 Entrevistas.....	48
3.2.4.4 Observações.....	49
3.2.4.5 Artefatos físicos.....	50
3.2.5 Cronologia da pesquisa	50
3.3 ANÁLISE DOS DADOS	51
4.1 A EMPRESA.....	53
4.2 EVIDÊNCIAS DO ESTUDO DE CASO.....	56
4.2.1 Documentos e registros físicos	57
4.2.2 Entrevistas	58
4.2.3 Observações e métodos visuais	59
4.3 CARACTERÍSTICAS DOS SISTEMAS DE CONTROLES GERENCIAIS NA ORGANIZAÇÃO.....	60
4.3.1 Características do uso como um pacote de SCG na empresa	61
4.3.1.1 Controles Culturais.....	62
4.3.1.2 Controles de Planejamento.....	62
4.3.1.3 Controles Cibernéticos.....	63
4.3.1.4 Controles de Remuneração e Recompensa.....	65
4.3.1.5 Controles Administrativos.....	65
4.3.2 Características das alavancas de controles na empresa.....	66
4.3.2.1 Sistema de Crenças.....	67
4.3.2.2 Sistema de Restrições.....	68
4.3.2.3 Sistema de Controle Diagnóstico.....	68
4.3.2.4 Sistema de Controle Interativo.....	69
4.4 TRIANGULAÇÃO E DISCUSSÃO DAS PROPOSIÇÕES DO ESTUDO DE CASO.....	71

4.4.1 Proposição 1	71
4.4.2 Proposição 2	72
4.4.3 Proposição 3	73
4.4.4 Proposição 4	74
4.4.5 Proposição 5	77
4.4.6 Proposição 6	79
5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	81
5.1 CONCLUSÕES DO ESTUDO	81
5.2 RECOMENDAÇÕES PARA ESTUDOS FUTUROS.....	83
REFERÊNCIAS	85
APÊNDICES	93

1 INTRODUÇÃO

O homem sempre tem aproveitado o máximo da tecnologia a seu favor e na medida em que novos produtos e serviços foram criados, diversas áreas de atuação foram aperfeiçoadas, tais como: medicina, engenharia, agronomia, sociais, ensino entre outras. Na contabilidade não foi diferente. A informática tornou-se essencial e as partidas dobradas realizadas à mão, deram lugar à digitação em modernos sistemas corporativos com auxílio dos computadores também cada vez mais potentes. As grandes empresas, agora com milhares de informações diárias sendo recebidas (de fornecedores, bancos) e enviadas (para clientes, acionistas, empregados), além da tamanha complexidade destas informações, necessitam de mais controles a fim de mitigar falhas ou erros de decisões. Surge aí a necessidade de elaborar os sistemas de controles gerenciais (SCG), capazes de auxiliar os gestores a atingir seus objetivos, já que “há uma busca perpétua por formas mais eficientes de produzir os resultados determinados” (MINTZBERG, 2006, p. 286). Berry et al (2005) conceitua o controle gerencial como “o processo de guiar as organizações nos padrões viáveis de atividade em um ambiente de mudança”.

Para Simons (1995) incertezas e desafios tais como mudanças na tecnologia, exigência dos clientes, alteração de leis governamentais e a competição entre as empresas levam à necessidade de desenhar um sistema de controle gerencial, buscando estratégia para mitigar esses desafios. Simons (*ibid.*) ainda descreve que as empresas estão se tornando maiores, mais descentralizadas e geograficamente dispersas, sem que os dirigentes tenham contato com todos os empregados, justamente estes que identificam e respondem aos problemas e oportunidades, conduzindo assim, para uma necessidade maior de comunicação e controles. Em seus estudos, Simons (1991, 1995, 2000) descreve quatro alavancas de controles que podem influenciar no comportamento dos membros de uma organização: crenças, restrições, diagnóstico e interativo. Alves (2010) concorda que esta teoria influenciou de sobremaneira os estudos de SCG.

Para Stoner e Freeman (1999, p. 440) o “[...] controle gerencial é o processo de garantir que as atividades realizadas se conformem às atividades planejadas”, necessárias para monitorar todo o processo e corrigir os erros que por ventura poderão surgir. Embora haja muitas formas diferentes de verificar o que está sucedendo com a empresa, os executivos necessitam avaliar se

as diferenças entre o desempenho real e o desejado são relevantes para só assim pensar em ações corretivas que devam ser adotadas. Contudo, muitas destas providências são assistemáticas, pois se o sistema já indicasse a ação correta para todas as situações não haveria nem a necessidade de existir executivos ou gerentes, por isso a necessidade de haver sistemas de controles gerenciais mais formais (ANTHONY; GOVINDARAJAN; 2006) formado, por exemplo, por um pacote de ferramentas que compreendam um conjunto de informações. O conceito de pacote de SCG surge da ideia de uma estrutura formada por várias ferramentas que, de alguma forma, compõem um conjunto de controles gerenciais (MALMI; BROWN, 2008; ALVES; BERGLUND; RAPP, 2010).

1.1 CARACTERIZAÇÃO DO PROBLEMA DE PESQUISA

Um dos grandes problemas enfrentado pelas empresas é como alcançar o mais importante dos seus objetivos: o lucro. É este que permitirá a continuação da organização, sendo que para isso a empresa deve estar preparada para enfrentar diferentes circunstâncias ambientais, seja ela qual for. Isso foi o que motivou Collins e Porras (1994) a pesquisar dezenas de empresas para entender por que algumas fracassam, deixando de existir, e outras continuam sobrevivendo a mais de cem anos como Sony, Ford, Johnson, Disney, IBM e HP. Os autores verificaram que as empresas tinham diferentes variáveis como peça fundamental de sua ideologia tais como clientes, funcionários, produtos fabricados, riscos ousados, inovação, entre outras. Contudo todas as empresas se destacaram em algo comum, o de criar uma “meta audaciosa” (MA) e estimulante, criando culturas tão fortes, capazes de superação por todos da empresa a fim de atingi-la. Anthony e Govindarajan (2006) mencionam outros possíveis objetivos, tais como a preservação do ativo da empresa, maximização do valor do acionista, boa liderança, reputação organizacional, correta distribuição dos recursos, crescimento do lucro e melhores produtos e serviços concedidos aos clientes.

A dificuldade em escolher qual ferramenta de controle utilizar ainda é amplamente discutida, o que se sugere a não utilização de apenas um, devido que

Jamais foi criado um método de controle único e unificado para todas as atividades de uma organização. Existem tipos de atividades demais para que apenas um sistema de controle possa ser eficaz. Em vez disso os administradores usam uma série de métodos e

sistemas de controle para lidar com os diferentes problemas e elementos de suas organizações. Além disso, os métodos e os sistemas podem assumir muitas formas e destinar-se a vários grupos. (STONER; FREEMAN, 1999, p. 445)

Assim, identificar um pacote de SCG que contemple os melhores indicadores e ferramentas a tantas possibilidades, a ainda conter a tensões dinâmicas entre o uso racional destas, requer compreensão de todas as áreas da empresa, o qual não é tarefa fácil.

1.2 QUESTÃO DE PESQUISA

Tendo em vista o exposto até o momento, a pesquisa é norteada pela seguinte questão:

Qual o impacto do desenho e o uso dos sistemas de controle gerencial no acompanhamento do planejamento estratégico e operacional?

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 Objetivo Geral

O objetivo geral da pesquisa é verificar o impacto do desenho e o uso dos sistemas de controle gerencial no acompanhamento do planejamento estratégico e operacional.

1.3.2 Objetivos Específicos

Para atingir o objetivo geral será necessário obter os seguintes objetivos:

- a) Avaliar se a organização apresenta diferentes controles que possam ser utilizados como controles interativos;
- b) Identificar como a empresa transmite seus valores aos membros da organização;
- c) Analisar se os controles interativos trazem mais resultados para a organização;
- d) Identificar a inter-relação do uso do controle gerencial como interativo e diagnóstico e analisar se são utilizados concomitantemente.

1.4 JUSTIFICATIVA E CONTRIBUIÇÕES DO TRABALHO

A principal justificativa deste trabalho é baseada nas pesquisas de Malmi e Brown (2008) os quais confirmam, por experiência, de que as organizações utilizam de grandes e complexas combinações de SCG, e que necessitam de mais pesquisas empíricas que trabalhem este fenômeno. Segundo os autores é sabido pouco sobre a forma em que os sistemas são configurados como um pacote, sua interligação, e os fatores que impactam em sua configuração e efetividade. Embora muitas empresas adotem os SCG (OYADOMARI, 2008), ainda é incipiente o conhecimento sobre como “atuam em conjunto e sobre quais são os aspectos relevantes dessa interação” (ALVES, 2010, p.14).

Outra justificativa é que um pesquisador pode estudar profundamente o desempenho de uma determinada ferramenta gerencial em uma organização, como por exemplo o BSC, e concluir que apenas este é o responsável pelo sucesso da empresa. No entanto, pode ser que o orçamento, ou até mesmo a motivação por recompensas que estejam causando este sucesso (MALMI; BROWN, 2008), o que causaria uma correlação espúria na pesquisa. É nesse olhar que se tem a importância por buscar compreender o relacionamento entre o conjunto dos elementos do sistema gerencial e não individualmente.

Referente à dimensão ao uso do sistema de controle gerencial não é diferente, principalmente no Brasil ainda há poucos estudos que reforcem o seu papel como influenciador da estratégia (OYADOMARI *et al*; 2009). Diante disso, este trabalho pretende contribuir para acadêmicos e comunidade empresarial acerca do impacto do uso e do desenho dos SCG em uma empresa de grande porte.

1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO

O presente trabalho está subdividido em quatro principais capítulos, conforme apresentado na Figura 1:

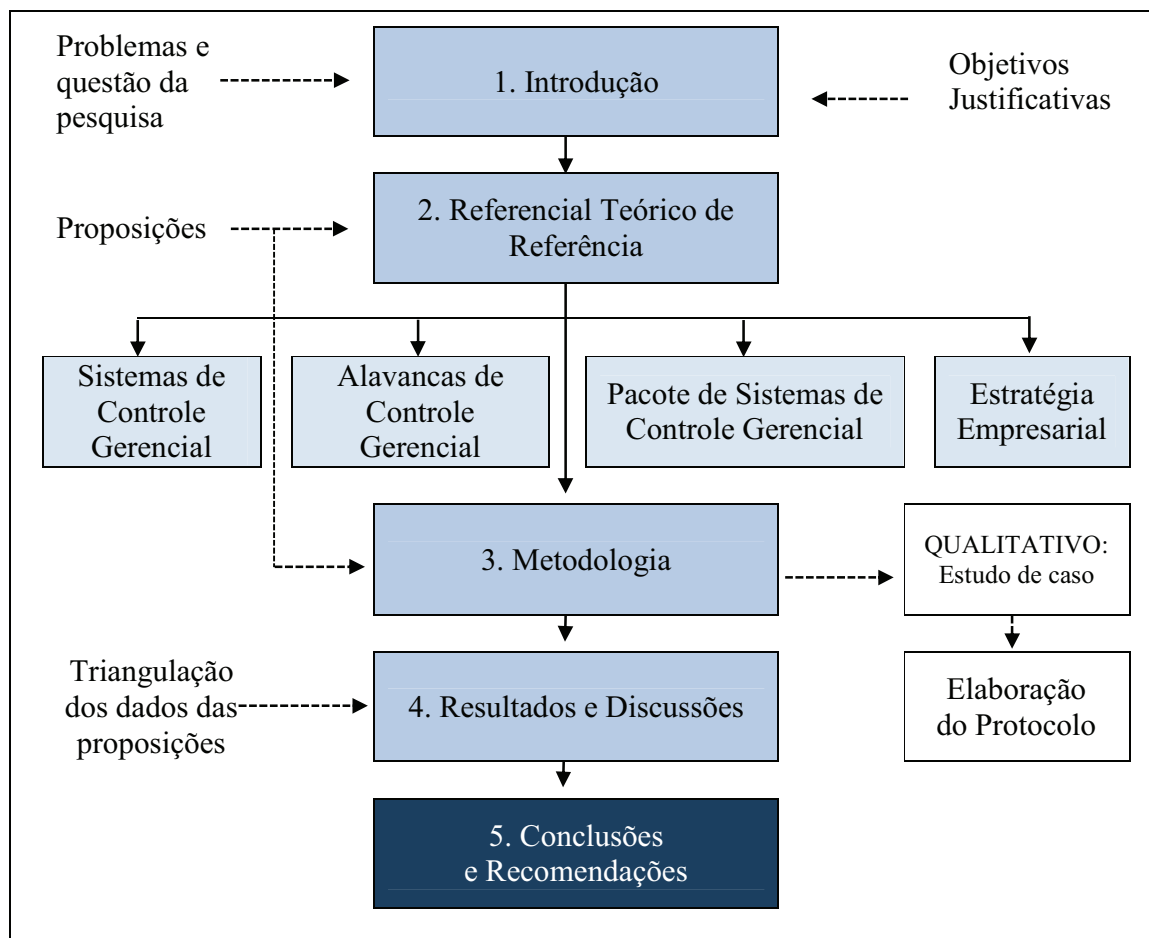


Figura 01 - Estrutura do Trabalho

O primeiro capítulo apresentado descreve a Introdução, a questão de pesquisa que norteia toda a pesquisa, os objetivos que se desejam atingir, assim como a justificativa que demonstra o por quê da necessidade da pesquisa ser realizada. O próximo capítulo apresenta a revisão bibliográfica, buscando conceitos e atualidades acerca dos sistemas de controle gerencial, principalmente buscando literatura estrangeira, local onde o estudo da arte é mais amplo por haver mais trabalhos disponíveis referentes a este tema. Aborda-se o desenho (forma em que é configurado) dos SCG na teoria de Malmi e Brown (2008), e de uso na teoria das alavancas de controles de Simons (1991, 1995, 2000), fechando o capítulo com a formação da estratégia e sua implementação. No capítulo três é discorrido sobre a metodologia que dirige o desenvolver da pesquisa para que se alcancem os objetivos propostos. No capítulo seguinte é apresentado o relatório final do Estudo de caso. E por fim, o último capítulo traz as conclusões que a pesquisa

trouxe ao meio acadêmico e profissional, bem como realizado recomendações para pesquisas futuras.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 SISTEMAS DE CONTROLE GERENCIAL

Conforme Chenhall (2003), os termos de contabilidade gerencial, sistemas¹ de contabilidade gerencial, sistemas de controles gerenciais e controles organizacionais são utilizados em algumas vezes alternadamente. O autor conceitua Contabilidade Gerencial (CG) como a coleção de práticas tais como orçamento ou custos, enquanto Sistemas de Contabilidade Gerencial refere-se ao uso sistemático da CG para atingir alguma meta. Já o Sistema de Controle Gerencial engloba o Sistema de Contabilidade Gerencial incluindo outros controles tais como pessoal ou em grupos, enquanto Controles Organizacionais referem-se a controles feitos às atividades e processos, tais como controle de qualidade e gerenciamento de estoques. Para Malmi e Brown (2008) SCG são muito mais que um puro sistema de suporte a decisões, pois servem para aqueles que certamente requerem um amplo escopo de informações com dispositivos os quais asseguram que o comportamento e decisões de seus empregados serão consistentes com os objetivos e estratégias da organização. Para Merchant e Otley (2007) os SCG são algo mais amplo, muito mais além do escopo da contabilidade gerencial, incluindo fatores como desenvolvimento e controle de estratégia, e até aprendizagem do processo. Por Simons (1995, p. 5) tem-se que “os formais SCG são baseado em informações de rotinas e procedimentos que gerentes usam para manter ou alterar os padrões de atividades organizacionais”.

Hornngren *et al.* (2004, p. 300) conceituam sistema de controle gerencial como uma “integração lógica das técnicas para reunir e usar as informações a fim de tomar decisões de planejamento e controle, motivar o comportamento de empregados e avaliar o desempenho” com as principais finalidades de (a) comunicar os objetivos da organização de forma clara; (b) garantir que os membros da equipe (gestores e empregados) entendam as ações exigidas deles para alcançar os objetivos da organização; (c) comunicar os resultados obtidos para toda organização; e (d) assegurar que os gestores possam se adaptar às mudanças no ambiente. Essas afirmações

¹ Um sistema é um procedimento pré-estabelecido para executar uma atividade ou um conjunto de atividades; o qual geralmente, as atividades são repetitivas. (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2006, p. 32)

são reforçadas por Anthony e Govindarajan (2006, p. 28) quando afirmam que o processo de controle gerencial serve para os executivos assegurarem que os membros da organização respeitem e obedeçam as estratégias adotadas, de forma que os intentos sejam atingidos, sendo que todo sistema de controle deve apresentar no mínimo quatro componentes:

1. Um dispositivo **detector** ou **sensor**, que reage ao aparecimento de determinada situação, informam o que realmente está ocorrendo na organização.
2. Um elemento **avaliador**, dispositivo que determina a importância da ocorrência, comparando-a com uma condição desejada ou com uma expectativa de o que deveria estar ocorrendo.
3. Um componente **executante**, dispositivo que inicia as ações corretivas quando verificado diferença substancial entre a situação detectada e a desejada, chamado também de retroalimentador (*feedback*).
4. Uma rede de **comunicação**, que transmite a informação aos membros da organização do que realmente está ocorrendo.

2.2 MODELO TEÓRICO DE SIMONS – *LEVERS OF CONTROL*

Na década do primeiro estudo de Simons (1995) sobre as alavancas de controles, os gerentes se questionavam muito de como exercer adequadamente controle em organizações que demandariam flexibilidade, inovação e criatividade. Assim, o autor apresentou um modelo de quatro alavancas de controle: sistema de controle diagnóstico, sistemas de crenças, sistemas de restrições e sistemas de controles interativos.

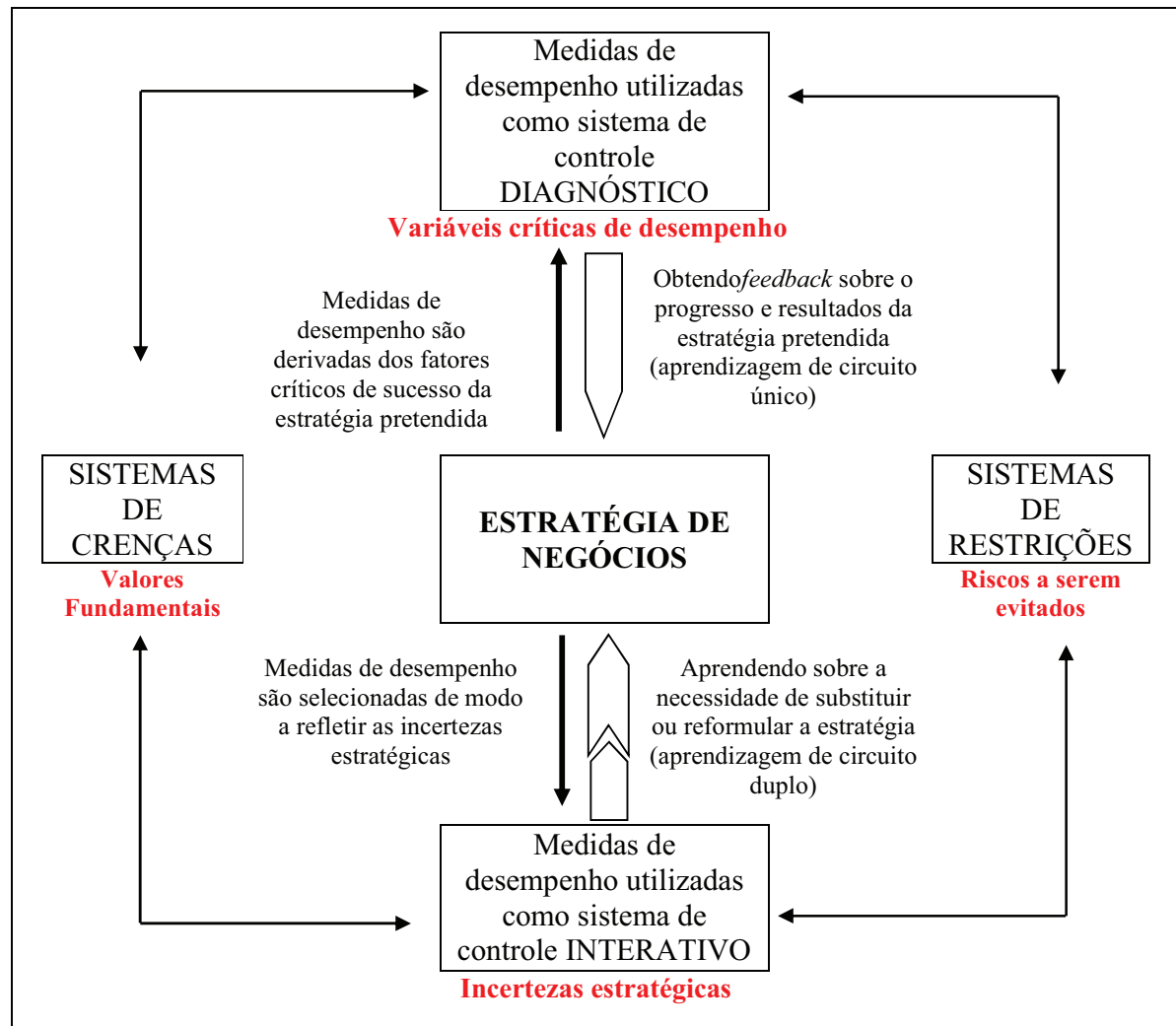


Figura 02 - O papel dos sistemas de medição de desempenho no controle da estratégia

Fonte: adaptado de Simons (1995, 2000) e Tuomela (2005).

A Figura 2 mostra que quando as quatro alavancas de controles são colocadas em movimento formam forças poderosas que se reforçam mutuamente para cada estratégia que os gerentes queiram monitorar (SIMONS, 1995). Para Alves (2010, p. 26) o modelo teórico *LOC* (*Levers of Control*) contribui fortemente a formação da estratégia, pois:

[...] os sistemas de crenças dão o direcionamento da estratégia organizacional, estabelecendo valores e direcionando a busca de oportunidades. Os sistemas de restrições criam limitações à ação de busca de oportunidades, delimitando o campo de atuação da organização. Os sistemas de controle diagnóstico concentram-se em avaliar a execução da estratégia, comparando os resultados com as metas predefinidas. Já os sistemas de controle interativo concentram-se nas incertezas estratégicas, estimulando o debate e diálogo na organização.

Simons (2000, p. 301) relata a necessidade de equilibrar o uso das quatro alavancas, formando uma tensão dinâmica de maneira que “a interação de forças positivas e negativas cria uma tensão dinâmica entre a oportunidade de inovação e realização de objetivos previstos que são necessários para estimular e controlar o crescimento rentável”. No Quadro 1 são sintetizadas as principais características, efeitos e resultados esperados das alavancas de controles.

Alavanca de Controle	Características	Efeitos	Resultados Pretendidos
Sistema de Crenças (Simons, 1995; Marginson, 2002; Bruining et al., 2004)	Descrição de missão, visão e credos	Valores organizacionais e prioridades são comunicados aos funcionários	Compartilhamento da visão e valores, onde funcionários são inspirados e motivados
Sistemas de Restrições (Simons, 1995; Bruining et al., 2004; Tiomela, 2005)	Atividades restritas, categorizadas como fora dos limites dos membros da organização	O comportamento dos funcionários fica restrito em limites específicos, e faz com que entendam os riscos da estratégia que devem ser evitados ou minimizados	Trabalhadores operam com especificas restrições
Sistema Diagnóstico (Simons, 1990; Simons, 1995; Abernethy, Brownell, 1999; Henri, 2006)	Sistemas de Mensuração envolvendo escalas, pontuações, desvios dos padrões estabelecidos, revisão dos fatores chaves de sucesso e premiações explícitas	Progresso em atingir metas rastreadas ou as ações para atingi-las, se necessário.	Alcance de fatores críticos de sucesso.
Sistema Interativo (Roberts; Simons, 1990; Abernethy e Lillis; Simons, 1995; Abernethy e Brownell, 1999; Emsley, 2001; Bisbe e Otley; Bruining et al., 2004; Bisbe et al.; Henri, 2006)	Sistemas de Mensuração envolvendo processos de desafios e debates, realizado intensivamente pelos gerentes, com foco nas incertezas estratégicas, para facilitar a tomada de decisões	Suposições são confirmadas, compartilhadas ou criadas nas reuniões, novas estratégias são formuladas e as mudanças necessárias são discutidas e debatidas	Trabalhadores entendem as incertezas estratégicas, as ameaças e as oportunidades que podem ser significadamente alteradas no decorrer das operações

Quadro 01 – Principais características, efeitos e resultados esperados das alavancas de controles

Fonte: Mundy (2010)

Nos tópicos seguintes são apresentados os conceitos de cada alavanca de controle no modelo teórico de Simons (1995).

2.2.1 *Belief System* – Sistema de Crenças

Simons (1995) argumenta que as empresas vêm utilizando-se ao longo dos anos de credos, missões e valores com o intuito que seus empregados os abracem e lutem por eles. O principal intuito é inspirar e promover o compromisso com os valores chaves da organização.

O sistema de crenças tem se descoberto como um poderoso elemento das alavancas de controle porque serve tanto para guiar padrões aceitáveis de comportamento, como para inspirar os empregados a criar novas oportunidades e novos valores. Esta visão é corroborada por Marginson (2002, p. 1027), onde conclui em seu estudo de caso que os “sistemas de valores ou de crenças podem ser usados como mecanismos para mudança de estratégia”, portanto fundamenta-se a seguinte proposição:

P1 - A alta direção da organização usa o sistema de crenças para incentivar mudanças estratégicas (MARGINSON, 2002).

2.2.2 *Boundary System* – Sistema de Restrição

Segundo Simons (1995), este controle é baseado no princípio do “poder do pensamento negativo”, pois as empresas acabam dizendo a seus empregados “o que não fazer” já que dizendo “o que fazer” seria desencorajara criatividade deles. O sistema clareia os limites e inicia com os termos negativos ou com os mínimos de padrões exigidos. Em grandes empresas é largamente adotado códigos de conduta e padrões de ética e comportamento, e quando não o são, pelo fato dos gerentes acreditarem que não é benéfico, acabam adotando somente após um escândalo público ou uma investigação interna sobre questionáveis comportamentos.

O sistema de restrições é o freio da organização, e assim como em qualquer corrida, o carro mais veloz, tal como a empresa com maiores desempenho, necessitam de melhores freios (SIMONS, 1995).

O sistema de restrição está intrinsecamente ligado na intenção de mitigar os riscos, uma vez que os executivos esquecem de avaliar os riscos que as operações dos recursos acarretam:

O esforço para obtenção de lucro de uma organização é afetado pelo desejo da administração de assumir riscos. O grau de risco assumido varia segundo a personalidade dos executivos. **No entanto, há sempre um limite;** algumas organizações declaram explicitamente que a primeira responsabilidade da administração é preservar os ativos da empresa e que o objetivo de lucro é secundário. (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2006, p. 91, grifo nosso).

Simons (1995) também descreve que as pessoas geralmente têm o pensamento correto de agir de acordo com estabelecido pelo código moral, porém a pressão para atingir os resultados, podem às vezes colidir com os mais rigorosos códigos de comportamento.

2.2.3 *Diagnostic Control Systems* – Sistemas de Controle Diagnóstico

Para Simons (1995) estes controles são como os mostradores de um painel de informações, os quais auxiliam os gerentes no progresso de estratégia para importantes metas. Úteis para medir o alcance dos objetivos, tais como crescimento de receita ou aumento na participação de mercado. Este *feedback* permite o gerente ajustar em tempo hábil ou até mesmo afinar os processos para se aproximar as metas. O sistema ainda propõe eliminar a carga constante de monitoramento dos gerentes, acaso este, deseje delegar aos seus subgerentes, podendo ele assim aplicar-se a outros assuntos, sabendo que os subgerentes estarão trabalhando para atingir as metas acordadas.

Kaplan e Norton (2008, p. 170) vincularam o sistema diagnóstico baseado na teoria de Simons (1995) ao benefício com a melhoria dos processos vitais² assistidos por meio de relatórios e *feedback*:

A administração define metas nítidas de desempenho para os empregados e, em seguida, evita intervenções, a não ser que o sistema emita alerta de que o desempenho de um processo vital caiu abaixo dos limites de controle [...]. Portanto, o sistema de diagnóstico poupa a atenção dos gestores, por operar sob o critério de *gestão por exceção*.

2.2.4 *Interactive Control Systems* – Sistemas de Controle Interativo

Simons (1995) discorre que quando a empresa é pequena, o gerente consegue unir todos os empregados numa mesma mesa para explorar o impacto das ameaças emergentes e também das oportunidades. Contudo, quando a organização cresce e os gerentes perdem esse contato pessoal, surge à necessidade de novos e formais sistemas para compartilhar as informações e, frequentemente lidar com os novos produtos, linhas de produção processos e até do mercado. Infelizmente o sistema de diagnóstico que destaca as deficiências contra os planos não é suficiente. Os gerentes precisam de um mecanismo para participar das decisões de seus subordinados, com atenção no foco da organização e aprendizado sobre a estratégia-chave. O autor ainda cita as **quatro principais características do sistema de controle interativo que o separa do diagnóstico**:

² Processos vitais são aqueles NÃO relacionados a seus produtos, porém vitais a garantir o funcionamento da empresa, tais como folha de pagamento, contabilidade, manutenção das instalações, limpeza, segurança patrimonial, telefonia e informática (KAPLAN; NORTON, 2008)

- a) foco constante na mudança da informação que os gerentes identificaram como estratégia potencial;
- b) a informação é relevante o bastante para demandar a atenção de gerentes de qualquer nível;
- c) os dados são melhores interpretados e discutidos pessoalmente em reuniões;
- d) é um catalisador para um debate sobre os dados, levantando suposições, objetivos e planos de ação.

Destas quatro definições, se nota que as reuniões são citadas na letra “c” devido que este diálogo entre os gerentes, subordinados e pares acerca ao processo, asseguraram o impacto de novas informações e com certeza novas ideias e estratégias emergirão (SIMONS, 1995).

Kaplan e Norton (2008, p. 170) aproveitaram a teoria de Simons (1995) e a vincularam ao BSC:

Como os processos estratégicos são destacados nas perspectivas de processos do Balanced Scorecard, eles serão alvos de atenção e revisão contínua pela alta administração em suas reuniões mensais de avaliação da estratégia [...]. Essas avaliações são componentes importantes do [...] *sistema interativo* da empresa: aquele usado pelos gestores para se envolverem de maneira regular e pessoal nas atividades decisórias dos subordinados.

Tuomela (2005) defende que o uso do controle interativo alivia certos problemas de estratégia que o sistema diagnóstico não consegue, principalmente porque estes problemas (antes não percebidos) acabam emergindo somente durante as discussões em reuniões. Contudo, o autor confirma maior dificuldade e desafios em manter os controles interativos do que os diagnósticos. Já para Henri (2006), os controles diagnósticos complementam os controles interativos, uma vez que o primeiro exerce pressão negativa sobre as quatro estratégias escolhidas em sua pesquisa (orientação para mercado, empreendedorismo, inovação e aprendizado organizacional) enquanto o controle interativo influencia positivamente, favorecendo as competências organizacionais. Este fato é corroborado pela pesquisa de Widener (2007, p. 782) onde descreve que “muitos dos controles do modelo LOC são interdependentes e complementares”, sendo importante o equilíbrio da tensão dinâmica entre o uso destes controles.

A partir do estudo teórico do controle diagnóstico e interativo levantam-se as seguintes proposições:

P2 - O uso interativo apresenta maiores benefícios, contudo tem maiores desafios em sua implementação, quando comparado ao diagnóstico (TUOMELA, 2005); e

P3 - Tanto o uso de controles interativo como o diagnóstico são complementares um do outro (HENRI, 2006; WIDENER, 2007).

2.3 PACOTE DE SISTEMAS DE CONTROLE GERENCIAL

Um dos grandes precursores a defender o sistema de controle gerencial como um pacote de ferramentas foi Brown (2005). Mais recentemente, Malmi e Brown (2008) admitem que há um grande número de razões para estudar os SCG como um pacote, uma vez que este não opera sozinho. Uma dessas razões é que há inúmeras pesquisas de inovações práticas como BSC, ABC, ABM, VBM, custeio alvo, desde o desenvolvimento, adoção, uso e até o impacto destas ferramentas nas empresas, já que se sabe que cada vez mais a informação é primordial nos tempos atuais para a tomada de decisões e para um efetivo controle gerencial. Contudo estudar isoladamente esses artefatos pode influenciar equivocadamente nas conclusões, se de fato o uso ou impacto seja relacionado ao pacote completo dos SCG e não somente a uma ferramenta isolada.

Controles Culturais						
Grupos		Símbolos				Valores
Planejamento		Controles Cibernéticos				Remuneração e Recompensa
Planej. Estratégico	Planej. Operacional	Orçamentos	Sistemas de mensuração financeira	Sistemas de mensuração não-financeira	Sistemas de mensuração híbrida	
Controles Administrativos						
Estrutura de Governança		Estrutura Organizacional				Políticas e Procedimentos

Quadro 02 - Pacote de Sistema de Controle Gerencial
Fonte: Malmi e Brown (2008).

Entender os SCG como um pacote pode auxiliar o desenvolvimento de uma melhor teoria de como o desenho do controle trabalha os objetivos da organização, o controle das atividades e cumpre a performance organizacional (MALMI; BROWN, 2008). Para conceituar os SCG na tipologia apresentada no quadro dois, há cinco tipos de controles: planejamento, controle cibernético, remuneração e recompensa, controle administrativo e controle cultural. A tipologia

representada por Malmi e Brown (2008) mostra os controles culturais no topo por ainda assumirem controles sutis, de poucas mudanças. No meio, o planejamento, os controles cibernéticos e a remuneração e recompensas, os quais são fortemente utilizados pelas organizações atuais. E por fim, a base constituída pelos controles administrativos cujo criam a estrutura para o controle exercido pelo planejamento, controles cibernéticos e remuneração e recompensa.

2.3.1 Controles Culturais

Flamholtz *et al.* (1985, p. 158) definem cultura organizacional como “[...] o conjunto de valores, crenças e normas sociais que tendem a ser compartilhados por seus membros e, por sua vez, influenciam seus pensamentos e ações”. Tal afirmação também é corroborada por Brown (1998) conceituando que cultura organizacional refere-se ao “padrão de crenças, valores e formas de aprender a lidar com a experiência que se desenvolve durante o curso da história de uma organização, e que tendem a se manifestar nos seus esquemas relevantes e nos comportamentos dos seus membros”.

Os controles culturais se tornam importantes dentro de uma organização porque determinam qual o comportamento mais apropriado aos funcionários e diretores, e quais questões devem ser prioritárias, além de que a implantação da estratégia fica consideravelmente facilitada quando a cultura de uma organização se torna compatível com esta estratégia (STONER; FREEMAN, 1999). Os autores Anthony e Govindarajan (2006, p. 142) corroboram:

As normas culturais são extremamente importantes. Explicam por que duas organizações podem ter um excelente sistema formal de controle gerencial, mas uma ter um controle melhor do que a outra. A cultura de uma organização raramente é exposta por escrito e as tentativas de fazê-lo quase sempre resultam aglomerados de chavões e trivialidades.

Malmi e Brown (2008) consideram três tipos de controles culturais:

a) Grupos: essa ideia vem de que indivíduos geralmente se agrupam (tais como profissionais de um mesmo ramo, ou funcionários de uma mesma unidade organizacional, ou setor, ou ainda de um determinado tipo de crença em comum) para um processo de socialização que lhe institui habilidades e valores. Anthony e Govindarajan (2006, p. 31) corroboram que “o

controle gerencial exige coordenação entre indivíduos”, uma vez que a organização consiste em muitas partes separadas, e os SCG devem assegurar a harmonia entre todas estas partes.

b) Símbolos: são controles baseados em expressões visíveis (características físicas) tais como o uso de uniforme por toda a organização a fim de estimular a cultura do profissionalismo(MALMI; BROWN, 2008).

c) Valores: descrito por Simons (1995) como sistema de crenças, o qual o conceituou como o conjunto de definições que os gerentes comunicam e reforçam formalmente aos seus subordinados para fornecer valores básicos, aspirações, caráter, propósitos e a direção da organização, a fim de que estes os adotem.

Os tipos de valores mais difundidos são a missão, visão, credo e finalidades da organização, o qual “a declaração de missão torna-se uma força por trás dos objetivos estratégicos como dos operacionais, por conseguinte moldam os planos estratégicos e os planos operacionais” (AZEVEDO *et al.*, 2007 p. 5). Kaplan e Norton (2008, p. 9) conceituam missão como “razão de ser da organização”; valores como “bússola interna que orienta suas ações”; e visão como “aspirações quanto aos resultados futuros”. Para Mintzberg *et al.*(2006, p. 251) os “Valores podem ser uma força condutora e uma influência estabilizadora na estratégia” e ainda cita a empresa Natura como um exemplo de empresa brasileira que coloca a honestidade e ética no centro da sua estratégia.

2.3.2 Controles de Planejamento

O sistema de controle gerencial de uma organização também compreende o planejamento devido que parte do processo de controle é a comparação de resultados reais com os planos (ANTHONY; GOVINDARAJAN; 2006). Segundo Flamholtz (1985) o planejamento ocorre sempre antes do acontecimento, ou seja, é uma forma *ex ante* de controle. Conforme Malmi e Brown (2008), primeiramente a organização formula suas metas, depois direciona os esforços para cumprimento desta meta, esclarecendo o nível de comportamento e esforço necessário para os membros da organização, a fim de atingirem essas metas. Os autores subdividem o planejamento em duas amplas abordagens com relação ao horizonte de tempo:

a) Planejamento Operacional, que tem foco tácito, geralmente num futuro imediato, de período inferior a um ano; e

b) Planejamento Estratégico, cujas metas estabelecidas são para um prazo superior a um período de 12 meses.

A diferença temporal é explicada por Stoner e Freeman (1999, p. 137), uma vez que o **planejamento estratégico** geralmente é projetado pela alta direção da organização, e se destina a cumprir os objetivos mais amplos e complexos, ou seja, por isso envolve mais tempo para ser efetivado, enquanto o **planejamento operacional** apresenta um detalhamento de que como os objetivos mais amplos do planejamento estratégico deverão ser realizados nas atividades diárias, envolvendo assim menos tempo.

Embora Merchant e Van Der Stede (2007) tenham apresentado tanto o planejamento quanto o orçamento como resultado de um sistema de controle financeiro, Malmi e Brown (2008) defendem que o planejamento não requer muito enfoque financeiro, e sim gerenciamento de estratégias na direção do que as pessoas fazem, tal como uma lista de tarefas para guiar o que os funcionários devem fazer ou se comportar.

2.3.3 Controles Cibernéticos

Segundo Malmi e Brown (2008) os controles cibernéticos apresentam medidas de desempenho e compara-as com padrões pré-estabelecidos. São utilizados para os gerentes detectar variações e modificar as atividades ou comportamento a fim de influenciar estas variações, como exemplo, o processo de produção.

Desde o começo, controles cibernéticos têm sido caracterizados como um processo de comunicação e controle entre as pessoas e as máquinas para atingir os objetivos fáticos desejáveis, na tentativa de mapear os princípios de auto-regulação encontrado em seres humanos para dentro das máquinas, e até mesmo na tentativa de estender estes princípios do cérebro humano para as organizações (BERRY *et al.*, 2005)

Malmi e Brown (2008) consideram quatro sistemas básicos nos controles cibernéticos:

a) o orçamento: é o componente mais universal de todos por ser utilizado pela maioria das organizações, uma vez que “os orçamentos são demonstrativos formais quantitativos dos recursos financeiros separados para execução das atividades planejadas durante determinados períodos de tempo” (STONER; FREEMAN, 1999, p. 448). Horngren *et al.* (2004, p. 230) relata que “o orçamento é uma ferramenta que apoia os gestores em suas funções de planejamento e

controle.”, sendo assim é uma forma *ex ante* para a capacidade de avaliar o planejamento, e uma forma *ex post*, quando é avaliado o controle.

Com o orçamento é possível prever os gastos futuros, a fim de prever os resultados esperados pela empresa, o que coloca a contabilidade em uma posição mais confortável, haja vista que:

Os contadores não raro são ridicularizados por fornecer informações resultantes da observação do contexto pelo espelho retrovisor. No entanto, quando os gestores introduzem [...] dados resultantes de projeções, o contador de custos perscruta a paisagem pelo para-brisa e ajuda os gestores a desbravar o futuro com mais rentabilidade. (KAPLAN; NORTON, 2008, p. 205)

Contudo, muitas vezes, as projeções são baseadas em ações que já aconteceram ou alguma consequência de decisões que a empresa já realizou (*ex post*), não podendo assim, fugir dos fatos do passado.

b) medidas financeiras: geralmente este componente concentra-se no resultado econômico, em informações usufruídas da contabilidade (demonstrativos financeiros), outros exemplos de natureza financeira incluem o fluxo de caixa, o cálculo de retorno de investimentos e valor econômico adicionado. Salienta-se que há uma importância especial neste controle, pois o dinheiro é fácil de ser medido e contado (STONER; FREEMAN, 1999, p. 445), onde há mais de um século é visto o interesse em mensurar as coisas, desde a afirmação de Lorde Kelvin (1894) *apud* Kaplan e Norton (2008):

Sempre digo que quando você pode medir aquilo de que está se falando e expressá-lo em números, você sabe alguma coisa sobre o assunto; mas quando você não pode medi-lo, quando você não é capaz de expressá-lo em números, seu conhecimento sobre o tema é superficial e insatisfatório.

Embora já exista grande afixação por resultados financeiros pela maioria dos altos executivos, Kaplan e Norton (2008, p. 86) são convictos da importância da mensuração: “Quem não pode medir não pode melhorar”. Diante disto, é fundamental a empresa focar em significativos e factíveis indicadores para melhorar seu desempenho.

c) medidas não-financeiras: sua utilização vem aumentando, uma vez que as empresas perceberam um certo limite da medição financeira em identificar condutores para a performance. São exemplos: controle de qualidade dos produtos, avaliação de atendimento ao cliente, pontualidade nas entregas, moral dos funcionários, participação de mercado (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2006); e

d) medidas híbridas: contém ambas as medidas financeiras e não-financeiras, como exemplo o mais dominante é *Balanced Scorecard* (MALMI; BROWN, 2008). Kaplan e Norton (2008, p. 163) especificam que o BSC funciona como um painel, que:

[...] fornece a orientação de que as organizações precisam para redistribuir seus escassos recursos, notadamente humanos e financeiros, deslocando-os de melhorias pontuais em processos vitais que já estejam funcionando de maneira satisfatória e concentrando-os nos processos mais críticos para a implementação da estratégia.

De fato, o BSC representa um conjunto de medidas financeiras e não-financeiras por transcrever tanto a visão quanto a estratégia da empresa em quatro perspectivas: (1) Financeira; (2) Clientes; (3) Processos internos do negócio; e (4) Aprendizagem e crescimento (KAPLAN; NORTON, 1996).

Anthony e Govindarajan (2006, p. 562) também sugerem uma tabela balanceada entre parâmetros financeiros e não-financeiros:

As empresas criaram sistemas muito sofisticados para avaliar o desempenho financeiro. Lamentavelmente, contudo, como muitas empresas norte-americanas vieram a descobrir na década de 1980, as indústrias estavam sendo afetadas por alterações dos aspectos não financeiros, como qualidade e a satisfação dos clientes, alterações essas que, muitas vezes, refletiam-se no desempenho financeiro.

Pode-se assim compreender a importância entre o uso de ferramentas financeiras e não-financeiras, e que o equilíbrio está nos executivos se habituarem ao seu respectivo uso, em detrimento que os resultados não-financeiros estarão em favor aos resultados financeiros obtidos.

2.3.4 Controles de Remuneração e Recompensa

O sistema de remuneração e recompensa é um elemento separado dos demais, mesmo muitas vezes compreendido como controles cibernéticos, embora premia metas alcançadas por algum propósito ou razão, mas também inclui reconhecimento, retenção e encorajamento dos empregados (MALMI; BROWN, 2008). Para Otley (2005) um apropriado pacote de incentivos e recompensas deve ser o centro do desenho dos controles gerenciais, pois tal mecanismo tem maior efeito no comportamento gerencial, fazendo com que os gerentes busquem maior desempenho e performance para atingir as estratégias organizacionais. Essas considerações são reforçadas por Anthony e Govindarajan (2006, p. 613), que a concessão de incentivos encoraja e motiva os executivos a atingirem os objetivos da empresa, já que normalmente os gestores

despendem mais esforços em atividades remuneradas das que não são remuneradas. Segundo os autores, não apenas pelas premiações, mas os indivíduos também são influenciados por medo de punição, embora um prêmio resulte em um evento de maior satisfação dos anseios pessoais, uma punição trará uma redução da satisfação dos anseios pessoais, levando a constatar que “os indivíduos tendem a ser motivados mais fortemente pela possibilidade de ganharem prêmios de incentivo do que pelo receio de punição, fato que sugere que os sistemas de controle gerencial devem ser orientados para incentivos de prêmios” (*op. cit.*).

Horngren *et al.* (2004, p. 307) também confirmam a necessidade de motivar os empregados, por meio de prêmios, remuneração ou recompensas, a fim de alcançar a congruência de metas e exercer o esforço gerencial da organização:

Para alcançar o máximo benefício a um mínimo de custo, um sistema de controle gerencial deve promover a congruência de metas e o esforço gerencial. A congruência de metas existe quando os indivíduos e os grupos visam às mesmas metas organizacionais. A congruência de metas é alcançada quando os empregados [...] tomam decisões que ajudam a satisfazer as metas gerais da organização.

Stoner e Freeman (1999, p. 322), afirmam que a “motivação são os fatores que provocam, canalizam e sustentam o comportamento de um indivíduo”, sendo que para Bonner e Sprinkle (2002) é o sistema de remuneração e recompensa que contribui nesta motivação e desempenho do indivíduo ou do grupo para atingir as metas da organização. Ainda confirmam que a simples presença de premiação faz aumentar o esforço nas tarefas dos empregados, quando comparado a empresas que não possuem nenhum incentivo. O esforço do empregado na atividade pode impactar na performance em três sentidos:

- i) direção do esforço:** foco na tarefa do empregado;
- ii) duração do esforço:** quanto tempo o empregado consegue dedicar a tarefa; e
- iii) intensidade do esforço:** a tamanha atenção que o empregado se dedica para a tarefa.

Na estratégia não é diferente, os empregados precisam estar motivados para contribuir no melhoramento de processos, programas e iniciativas demandadas pela estratégia, e cabe aos gestores liderarem os empregados para seguirem-na (KAPLAN; NORTON, 2008). Kaplan e Norton (*ibid*) também concordam que a bonificação parcial é mais motivadora, pois permite-se chegar bem mais próximo da realização plena mesmo que a performance fique aquém do almejado, atenuando a tendência de que os resultados sejam manipulados, assim, é mais vantajoso uma recompensa proporcional, não tão linear, contudo menos ainda binária.

No quadro 03 é identificada uma ampla faixa de possíveis opções para incentivos de recompensas aos executivos.

Opções de projetos de incentivos para executivos	
A. Tipos de incentivos	2. Período do desempenho
1. Recompensas em dinheiro	a. Desempenho financeiro anual
a. Aumento de salário	b. Desempenho financeiro multianual
b. Gratificações	3. Critérios não financeiros
c. Benefícios	a. Aumento das vendas
2. Recompensas psicológicas e sociais	b. Participação no mercado
a. Possibilidades de promoções	c. Satisfação dos clientes
b. Aumento de responsabilidades	d. Qualidade
c. Aumento de autonomia	e. Desenvolvimento de novos produtos
d. Melhor localização	f. Desenvolvimento pessoal
e. Reconhecimento	g. responsabilidade perante o público
B. Proporção da gratificação em relação ao	4. Pesos atribuídos a critérios financeiros e não financeiros
1. Limite superior	5. Comparação com o desempenho da concorrência
2. Limite inferior	a. Orçamento de lucro
C. Base da gratificação	b. Desempenho anterior
1. Lucro da unidade	c. Desempenho da concorrência
2. Lucro da empresa	E. Forma de determinação da gratificação
3. Combinação dos lucros 1 e 2.	1. Por fórmula
D. Critérios de desempenho	2. Subjetiva
1. Critérios financeiros	3. Combinação das formas 1 e 2
a. Margem de contribuição	F. Forma de pagamento da gratificação
b. Lucro direto da unidade	1. Em dinheiro
c. Lucro controlável da unidade	2. Em ações da empresa
d. Lucro antes dos impostos	3. Por opção por ações
e. Lucro líquido tributado	4. Por ações fantasmas
f. Retorno do investimento	5. Por ações de desempenho
g. Valor econômico agregado	

Quadro 03 - Opções de projetos de incentivos para executivos

Fonte: Anthony e Govindarajan (2006)

Dentre outras considerações, Anthony e Govindarajan (2006) lembram que a motivação é mais forte quando os executivos participam ativamente na declaração do objetivo ou na elaboração do orçamento, cujos parâmetros sejam por eles próprios considerados justos, e concordem que as metas sejam atingíveis com algum esforço.

2.3.5 Controles Administrativos

Segundo Malmi e Brown (2008), sistemas de controles administrativos estão relacionados a forma de monitoramento do comportamento dos indivíduos, ou seja como as tarefas deles são desempenhadas ou deixam de ser. Os autores consideram três grupos de controles administrativos:

a) estrutura de governança: considera a estrutura e composição do quadro de dirigentes da organização, incluindo suas equipes de projetos e gerenciamento das unidades. Este controle assegura que os governantes coordenem suas atividades de forma vertical e horizontalmente (MALMI; BROWN, 2008);

b) estrutura organizacional: esta forma de controle opera por meio da especificidade das funções, o qual cada funcionário terá sua função na empresa. Este controle contribui para reduzir a variação de comportamento e elevar sua previsibilidade (FLAMHOLTZ, 1983); e

c) políticas e procedimentos: o uso deste controle tem uma abordagem burocrática para especificar os processos e comportamentos almejados em uma organização a fim de constituir documentos e referências formais para guiar na atuação de seus membros (STONER; FREEMAN, 1999; MERCHANT; VAN DER STEDE, 2007; MALMI; BROWN, 2008; ALVES, 2010).

Sob a perspectiva das características de cada componente analisado, fundamentou-se a seguinte proposição:

P4 - Há interdependência entre os componentes de controles culturais, de planejamento, cibernético, remuneração e recompensa e administrativos dos SCG (MALMI; BROWN, 2008; ALVES, 2010, p. 12).

2.4 ESTRATÉGIA EMPRESARIAL

Anthony e Govindarajan (2006, p. 37) estabelecem que uma organização sempre operará em conformidade com um conjunto de estratégias que tenha adotado previamente e que a percepção de algum risco fará a necessidade de revisar tais estratégias. Para Coad (2005) e

Ghemawat (2002) o conceito de estratégia³ foi primeiramente adotado nas organizações militares referentes às ações de planejamento e execução frente ao inimigo, a fim de obter melhor desempenho que o adversário, assim “a estratégia consistia na forma como o general utilizava seus exércitos, armas, navios, para vencer seu oponente, ou seja, um relacionamento entre recursos e objetivos” (ALVES, 2010). Desde a metade do século passado o termo estratégia foi adaptado ao mundo dos negócios, e diversos autores apresentaram teorias diferentes para o termo. Para Johnson e Scholes(1999):

[...] estratégia é a direção e o alcance de uma organização a longo prazo: que atinge vantagem para a organização através de sua configuração de recursos dentro de um ambiente em mudança, para atender às necessidades dos mercados e para satisfazer as expectativas das partes interessadas.

Numa visão mais a curto prazo, Stoner e Freeman (1999) definem que estratégia é um programa amplo definido pela empresa para atingir os objetivos e as metas planejadas. Uma série de outros termos além de puramente ‘estratégia’ vem sendo adotadas no meio empresarial tais como ‘planejamento estratégico’, ‘gestão estratégica’, o qual apresentam conceitos aparentes, como citado por Wheelen e Hunger (1995, p. 3) o qual conceituam gestão estratégica como o "conjunto de decisões e ações gerenciais que determina o desempenho de longo prazo de uma corporação" ou de que planejamento estratégico é fruto de “um processo pelo qual se realizam as ações gerenciais das organizações, ou, em outros termos, o processo decisório em que se estabelecem os rumos futuros a seguir” (CALDEIRA *et al.*, 2010).

Em outro foco, diferentemente apenas da relação de estratégia e resultado, Barney (1991) encontra outras variáveis ambientais, sugerindo que as firmas obtêm maiores vantagens competitivas por implementar estratégias que exploram forças internas, por meio das respostas a oportunidades do mercado, do mesmo modo que neutralizam ameaças externas evitando a fraqueza interna. O autor ainda afirma que a capacidade da empresa conceber e implantar estratégias melhora a eficiência e eficácia ao negócio. Bratton e Gold (2007) corroboram com esses fatores afirmando que os mais importantes para o futuro da organização são considerados como fatores estratégicos e pode ser resumida pela sigla SWOT – *Strengths* (força), *Weaknesses* (fraqueza), *Opportunities* (oportunidades) e *Threats* (ameaças). Para Kaplan e Norton (2008, p.

³ Palavra de origem grega *stratēgia* significa a arte ou a ciência de ser um general (STONER; FREEMAN, 1999, p. 143)

50) o quadro 04 resume condições em declarações sucintas que auxiliam os executivos a compreender os assuntos-chave a serem abordados no desenvolvimento da estratégia:

Orientação SWOT				
	Atributos internos (organização)		Atributos externos (ambiente)	
	Pontos fortes <i>Strengths</i>	Pontos fracos <i>Weaknesses</i>	Oportunidades <i>Opportunities</i>	Ameaças <i>Threats</i>
Financeira (Gestão)	Atuais pontos fortes e pontos fracos do desempenho financeiro.		Oportunidades de aumento de receita e de melhoria da produtividade, capazes de fechar a lacuna entre desempenho corrente e objetivo financeiro sobrejacente.	Ameaças à sustentação ou à melhoria do desempenho financeiro; ameaças de concorrentes que influenciarão na estratégia defensiva e definirão a extensão e a velocidade dos aprimoramentos necessários.
Clientes	Atuais pontos fortes e pontos fracos de proposta de valor, conforme a percepção dos clientes, dos concorrentes e do mercado.		Oportunidades de expandir a base de clientes, de mirar novos mercados e de melhorar a estratégia de proposta de valor para os clientes, conforme a percepção dos clientes e suas exigências.	Ameaças impostas por clientes e concorrentes.
Processos	Pontos fortes dos processos internos ⁴ , onde pode-se superar.	Pontos fracos de processos internos e cadeia de valor.	Oportunidades de melhoria dos processos internos para aproveitar outras oportunidades.	Ameaças decorrentes de pontos fracos nos processos internos.
Crescimento (Pessoas)	Pontos fortes e pontos fracos em pessoas, cultura, competências essenciais e capacidades estratégicas.		Oportunidades de desenvolver a cultura, as competências e as capacidades para a realização das prioridades estratégicas.	Ameaças e riscos à execução da estratégia, em consequência de deficiências nas capacidades de nosso pessoal, estrutura, competências e cultura.

Quadro 04 - Componente da Matriz SWOT organizada com base nas perspectivas do *Balanced Scorecard*

Fonte: Adaptado de Kaplan e Norton (2008)

Henderson (1998, p. 5), compara a estratégia com a luta pela sobrevivência, onde os mais fortes precisam se diferenciar para sobrevir e perpetuar (como na evolução das espécies) conceituando estratégia como “a busca deliberada de um plano de ação para desenvolver e ajustar

⁴ “Os processos internos criam e fornecem valor que satisfaz os clientes. Também contribuem para os objetivos de produtividade da perspectiva financeira” (KAPLAN; NORTON, 2008, p. 99).

a vantagem competitiva de uma empresa”. Nesta ótica, Barney (1991) descreve que a empresa tem vantagem competitiva quando tem uma estratégia única, desde que não utilizada por qualquer outro concorrente que venha a utilizar-se desta mesma estratégia. Schoemaker (1990), Hill e Jones (2010), escreveram que o propósito da estratégia é ganhar vantagem competitiva. Mintzberg *et al.* (2006) descreve que a estratégia, assim como um barco onde o leme pode levar a diferentes lugares, pequenas ações e decisões tomadas pelos gerentes da organização produzem grandes mudanças de direção, destacando a necessidade do envolvimento de todos os colaboradores nas estratégias da organização.

2.4.1 Estratégia e controle

Segundo Coad (2005) durante esses últimos 40 anos prevaleceram dois conceitos no estudo da gestão: estratégia e controle. Para Anthony e Govindarajan (2006) a diferença entre estratégia e controle é que “a formulação de estratégias é o processo pelo qual se decide a adoção de novas estratégias; o controle gerencial é o processo pelo qual se decide a implementação de estratégias e a obediência a elas.” Portanto, o planejamento estratégico é o conjunto de estratégias e o controle gerencial verifica se elas estão sendo efetivadas no caminho certo (COAD, 2005). O autor ainda afirma que toda empresa opera em conformidade com um conjunto de estratégias que previamente adotou, mas é sempre necessário reconsiderá-las decorrente a uma percepção de risco, tirando assim vantagem de uma oportunidade surgida.

Kober *et al.* (2007) concluíram em seu estudo de caso, que o controle interativo, vide as reuniões de negócios e operacionais, principalmente quando envolvem e interagem toda a hierarquia da empresa, facilitam a mudança estratégica, que por sua vez, quando esta ocorre, também provoca as mudanças nos mecanismos dos SCG, ilustrando bem o relacionamento entre ambos.

Com base no estudo apresentado acerca das alavancas de controles e posteriormente estratégia, é levantada a seguinte proposição:

P5 - O uso das alavancas de controle influencia na formação e implementação da estratégia organizacional (SIMONS, 1995, TUOMELA, 2005; KOBER *et al.*, 2007; ALVES, 2010, p. 12).

2.4.2 A formulação de estratégias como processo de planejamento

A literatura acerca os modelos que descrevem o processo de planejamento estratégico é ampla, o que traz várias perspectivas sobre este processo e também a maneira que pode ser aplicado (MINTZBERG; 1987; TEECE; PISANO; SHUEN, 1997; STONER; FREEMAN, 1999; CHAKRAVARTHY; WHITE, 2002, CERTO *et al.*, 2005).

Para Stoner e Freeman (1999, p. 5):

Planejar significa que os administradores pensam antecipadamente em seus objetivos e ações, e que seus atos são baseados em algum método, plano ou lógica, e não em palpite. São os planos que dão à organização seus objetivos e que definem o melhor procedimento para alcançá-los.

Na perspectiva de planejamento estratégico, “formular estratégias implica determinar cursos de ação apropriados para alcançar objetivos [...] [sendo que] inclui atividades como análise, planejamento e seleção de estratégias que aumentem as chances de a organização atingir suas metas” (CERTO *et al.*, 2005, p. 69).

Os conceitos amplos e a dificuldade em implantá-la requerem tanta experiência e estudos que Kaplan e Norton (2008, p. 258) afirmaram que “a formulação da estratégia continua sendo arte, que ainda não se converteu em ciência”, ou seja, em se tratando de arte cada um tem um gosto diferente, cada indivíduo tem um olhar díspar.

Segundo Bratton e Gold (2007) a gestão estratégica apresenta um ciclo com muitas atividades, discriminadas basicamente em cinco fases: 01.) missão e os objetivos; 02.) análise ambiental; 03.) formulação estratégica; 04.) implementação da estratégia; 05.) avaliação da estratégia. Já Stoner e Freeman (1999, p. 139) condensam de forma mais completa o planejamento em nove passos básicos e o adapta a todas as atividades e níveis organizacionais, podendo ser aplicado a qualquer tipo de companhia conforme Figura 03:

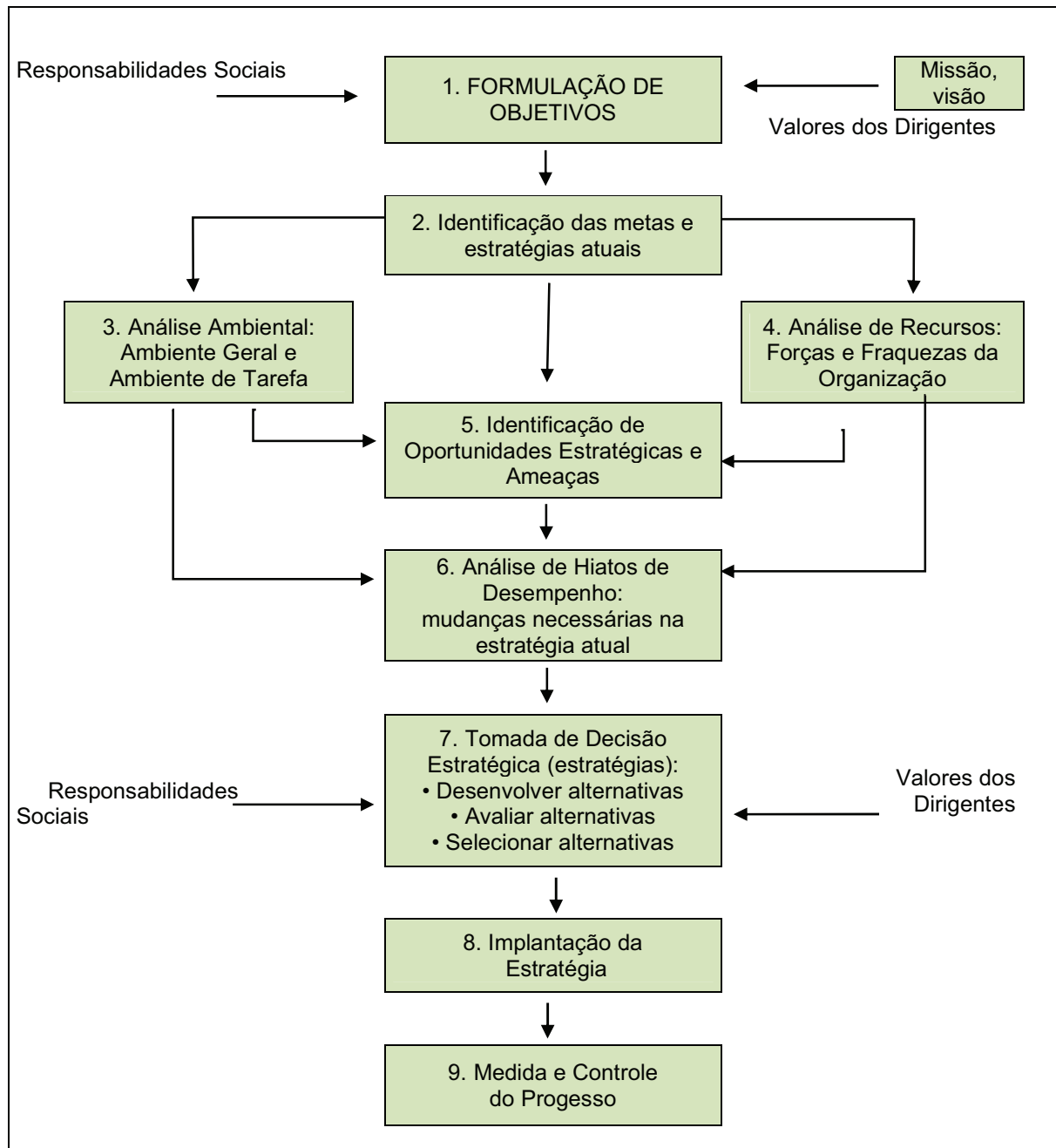


Figura 03 - Processo formal de planejamento.
Fonte: Adaptado de Stoner e Freeman (1999)

Stoner e Freeman (1999), mostram os passos para realizar um planejamento formal, o qual deve iniciar pela: 1) Formulação de Objetivos, prioriza aquilo que a empresa quer alcançar; 2) Identificação das metas e estratégias atuais, analisa quais recursos a empresa possui para atingir suas metas e o quanto ela está afastada delas; 3) Análise Ambiental, identifica que os fatores ambientais (internos e externos) auxiliam na ajuda ou nos problemas para alcançar os seus

objetivos influenciando direta e indiretamente a empresa; 4) Análise de Recursos, identifica pontos fortes e fracos, vantagens e desvantagens competitivas para elaborar um conjunto de ações mais apropriadas com o intuito de alcançar as metas e os objetivos; 5) Identificação de Oportunidades estratégicas e ameaças, identifica as oportunidades e ameaças da organização; 6) Determinação do Grau de Mudança Estratégica Necessária, após realizados os itens anteriores é possível traçar as mudanças enfrentadas nas diferenças entre o ideal e o resultado alcançado; 7) Tomada de decisão estratégica, verificado a necessidade de modificar a estratégia para eliminar a lacuna da performance é preciso avaliar e selecionar abordagens estratégicas alternativas; 8) Implementação da Estratégia, nesta fase a estratégia é implementada de forma eficaz em planos operacionais apropriados; 9) Medida e Controle de Progresso, por fim os administradores devem acompanhar periodicamente os eventos críticos, e em caso de não estar atingindo as metas, expectativas e os objetivos esperados, será necessário a elaboração de um outro plano. Tanto nesta última fase, como nas demais, os SCG vêm a auxiliar muito os administradores.

2.4.3 Sistema gerencial na integração de planejamento estratégico e execução operacional

Para Kaplan e Norton (2008, p. 309) a “Liderança e formulação da estratégia continuam sendo arte”, uma vez que as empresas não dispõem de processos sistemáticos para alcanças os resultados difundidos, desta maneira os autores desenvolveram um sistema gerencial que liga a formulação e planejamento com a execução da estratégia, identificando um conjunto integrado de melhores práticas comprovadas em diversas empresas. Esta gestão estratégica é formada por um processo de ciclo fechado com seis estágios, em que cada parte é influenciada por todas as demais e permite que os gerentes analisem tanto a estratégia quanto as operações, mantendo o equilíbrio entre ambas, assim como mostra a Figura 04.

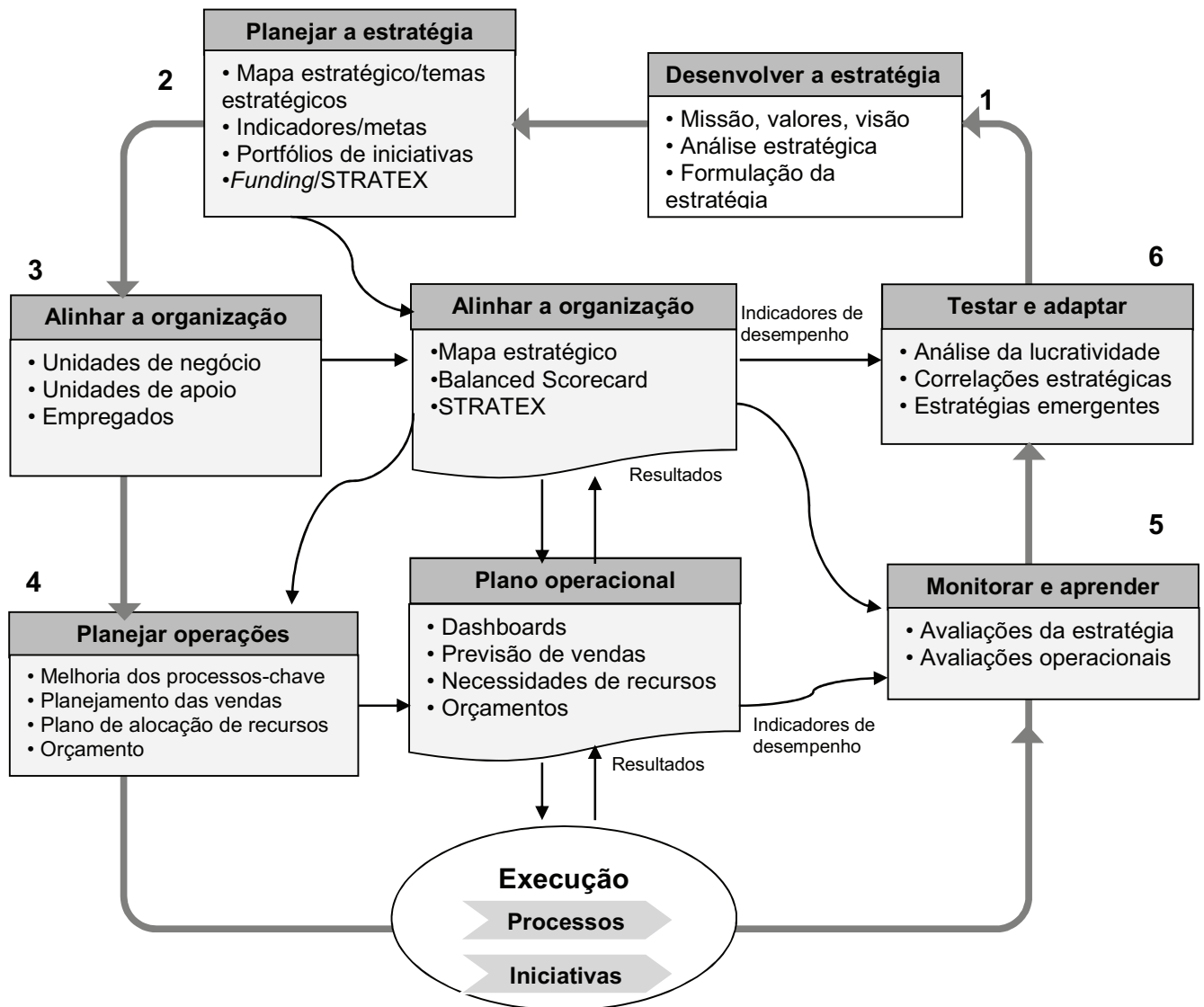


Figura 04 - O sistema gerencial: Desenvolvimento da estratégia
 Fonte: Kaplan; Norton (2008)

1. Desenvolver a estratégia: é esclarecido o negócio em que a empresa atua, reforça a missão, valores e visão, as questões-chaves, pontos fracos e fortes, ameaças e oportunidades do ambiente interno e externo (SWOT), como se diferenciar e competir melhor;
2. Planejar a estratégia: nesta fase os gerentes desenvolvem os objetivos estratégicos, iniciativas, orçamentos, investimento, STRATEX⁵ e metas ousadas que orientam a alocação de recursos e ação, além de tirar todos os membros de suas zonas de conforto;

⁵ STRATEX: *strategic expenditures* ou despesas estratégicas (KAPLAN; NORTON, 2008, p. 11)

3. Alinhar a organização com a estratégia: os líderes devem integrar e motivar os empregados a compreender a estratégia da empresa e filiais para captar todos os benefícios decorrentes dela;
4. Planejar as operações: ligação explícita da estratégia ao longo prazo com as melhorias das operações cotidianas perpassadas as unidades organizacionais;
5. Monitorar e aprender: baseado no aprendizado contínuo e nas novas informações, os gestores devem acompanhar os resultados do desempenho (via reuniões de análise) e agir para gerar o refinamento e ajuste da estratégia e das operações durante todo o ano;
6. Testar e adaptar a estratégia: os executivos devem criar condições de verificar por meio de reuniões, indicadores, novos dados de mudanças de ambiente, se os pressupostos estratégicos ainda continuam válidos, se estão funcionando.

Os autores ainda confirmam a importância das pessoas que estão atrás das decisões, onde a “maioria dos processos organizacionais é atribuída a donos de processos, que gerenciam e por eles se responsabilizam, devendo prestar contas de seu desempenho” (KAPLAN; NORTON, 2008, p. 19).

Dentro deste sistema proposto, ou qualquer outro desenho de SCG, existe um portfólio de ferramentas cujo segundo Albernethy e Brownell (1999) os executivos é que devem escolher as melhores ferramentas de apoio à sua decisão, de forma a alterá-las dependendo o ambiente das incertezas estratégicas. Também é plausível, em certas situações, determinadas ferramentas poderem ser utilizadas tanto interativamente como diagnosticamente, o que serve como um papel fundamental onde se está ocorrendo as mudanças estratégicas.

A partir da revisão teórica envolvida acerca as estratégias fundamenta-se a seguinte proposição:

P6 - Dependendo da natureza das incertezas estratégicas, a alta direção da organização selecionada diferentes controles para utilização interativa (SIMONS, 1995; ALBERNETHY; BROWNELL, 1999, p. 200).

2.4.4. Aprendizagem operacional

Para Antonello (2005) aprendizagem operacional é um processo contínuo de evolução em conhecimento, envolvendo a aprendizagem (formal e informal) dentro do contexto organizacional, alicerçado nas situações-problema e voltado para o desenvolvimento das

competências gerenciais. Segundo Fleury e Fleury (2000, p. 41) “[...] as organizações podem não ter cérebros, mas têm sistemas cognitivos e memórias; desenvolvem rotinas, procedimentos relativamente padronizados para lidar com problemas internos e externos”, os quais acabam permanecendo na memória organizacional.

Em relação às alavancas de controles, o aprendizado organizacional é intrinsecamente ligado ao controle interativo, como propõe Anthony e Govindarajan (2006, p. 571):

Num ambiente dinâmico, sujeito a rápidas mudanças, a formação de um *clima de aprendizado* é fundamental para a sobrevivência da empresa. Entende-se por *clima de aprendizado* a capacidade dos funcionários de uma empresa de aprender a enfrentar mudanças de ambiente constantes. Num clima de aprendizado efetivo, os funcionários de todos os níveis da organização pesquisam continuamente o ambiente, identificam probabilidades de surgimento de problemas e de oportunidades, trocam informações abertamente e experimentam modelos alternativos, a fim de se adaptarem a novos ambientes. *O objetivo principal do controle interativo é facilitar a formação de um clima de aprendizado.*

Kaplan e Norton (2008, p. 258) descrevem que o propósito do aprendizado da estratégia é de dar “condições para que a equipe executiva aprenda sobre a validade da estratégia – não só sobre sua execução – e modifique e adapte a estratégia ao longo do tempo” porque “além da capacidade da empresa de executar a estratégia, nada garante a validade das premissas e das hipóteses estratégicas básicas”.

3 METODOLOGIA

3.1 ESTRATÉGIA E PLANEJAMENTO DA PESQUISA

Dada a complexidade acerca a teoria de sistemas de controles gerenciais e a intenção do pesquisador em uma análise empírica mais profunda e qualitativa dentro de um contexto real, a estratégia desta pesquisa desenvolveu-se por meio de um estudo de caso explanatório⁶ onde busca respostas a questões de problemas do tipo “como” e “por que” feita a um conjunto de eventos contemporâneos causais (sem que haja a inferência ou controle por parte do investigador), o qual Martins (2008, p. 9) confirma que “estudo de caso possibilita a penetração em uma realidade social, não conseguida plenamente por um levantamento amostral e avaliação exclusivamente quantitativa”. A decisão por escolher-se um estudo de caso para esta pesquisa também é reforçada por Kaplan (1998, p. 111), ao defender que “[...] pesquisadores independentes podem aprender mais com as pesquisas detalhadas de experiências bem-sucedidas do que simplesmente descrever percentuais de sucessos versus falhas”.

A escolha por um único caso é de representar uma contribuição significativa para a formação do conhecimento obtido pela teoria fundamentada na seção 2, as quais as proposições apresentadas determinarão os enfoques do campo de pesquisa.

A fim de esta pesquisa recorrer ao máximo das estratégias existentes para um estudo de caso, foi formulado um *chek list* (Quadro 05) baseado em Merriam (2009, p. 229), a qual resume as principais estratégias utilizadas para melhorar o rigor, a validação, confiabilidade e interpretação desta pesquisa.

⁶ O propósito da pesquisa é explanatório, quando a teoria já existente objetiva entender e explicar o que está acontecendo via relações de causa e efeito (DUBÉ; PARÉ, 2003; YIN, 2009). “O estudo explanatório vai além da descrição e tenta explicar as razões para o fenômeno que o estudo descritivo apenas observou. O pesquisador usa teorias ou pelo menos hipóteses para encontrar as forças que levaram um certo fenômeno ocorrer.” (COOPER e SCHINDLER, 2003, p. 32)

Estratégia Merriam (2009)	Descrição Merriam (2009)	<i>Chek list</i> de Evidência
1. Triangulação	Utilização de múltiplas investigações e coleta de dados que corroborem com os achados.	Realizou-se a triangulação das fontes coletadas por meio das entrevistas, observações e análise de documentos.
2. Verificação por membros da organização	Voltar às pessoas, as quais obtiverem os dados ou interpretações e questionar se estas são plausíveis.	O relatório final do estudo de caso foi disponibilizado a empresa para sugerir contribuições, alterações ou supressões.
3. Adequado engajamento na coleta dos dados	Inadequado tempo gasto na coleta de dados pode vir a tornar os dados “saturados”, tornando-os discrepantes ou negativos.	Realizado protocolo de estudo de caso para auxiliar os procedimentos em campo, sendo que a cronologia do trabalho apresentada na Figura 06 (p. 53) ficou dentro no período esperado.
4. Posição do pesquisador ou reflexividade	Auto-reflexão crítica por parte do pesquisador em relação às suposições, visão de mundo, preconceitos, orientação teórica, e sua relação com o estudo que podem afetar a investigação.	Apenas após o estudo teórico é que foram elaboradas as proposições as quais foram confirmadas ou refutadas com o estudo de caso.
5. Revisão/exame por pares	Manter discussão com colegas em relação ao processo do estudo.	Além do pesquisador, a pesquisa foi acompanhada por um orientador, e revisada por dois avaliadores.
6. Auditoria	Um relato detalhado dos métodos, procedimentos e pontos de decisão na realização do estudo.	Foi criado um banco de dados com todas as fontes coletadas e classificadas de modo a facilitar posterior auditoria.
7. Descrições ricas e densas	Prover uma descrição suficiente para contextualizar o estudo, tal que os leitores serão capazes de determinar à medida que as situações correspondem ao contexto da pesquisa, e, portanto, se as descobertas podem ser transferidas.	Realizado por meio do relatório do estudo de caso, no quarto capítulo.
8. Variação máxima	Propositadamente procurar variação ou diversidade na seleção da amostra para permitir uma maior gama de aplicação dos resultados por parte dos consumidores da pesquisa.	A pesquisa obteve variação da seleção da amostra dentro das fontes analisadas: entrevistas, observações e análise de documentos.

Quadro 05 - Estratégias da pesquisa

Fonte: Elaborado com base em Merriam (2009).

3.2 PROTOCOLO DO ESTUDO DE CASO

Os autores Dubé, Paré (2003) e Yin (2009) confirmam que o protocolo é uma importante maneira de aumentar a confiabilidade do estudo de caso, orientando o investigador na coleta de dados, uma vez que contêm as regras gerais, atividades e os procedimentos a serem adotados na pesquisa. A importância da utilização de um detalhado protocolo também é defendida por Martins (2008, p. 2), pois permite o estudo ser reaplicado em futuros outros estudos de caso, evidentemente com os mesmos propósitos, para obter generalizações analíticas dos achados de mais investigações.

Assim, a seguir são descritas as táticas utilizadas para realização deste estudo de caso.

3.2.1 Visão geral

Este protocolo tem o objetivo orientar o pesquisador na coleta de dados do estudo de caso e respectivas análises.

O referencial teórico é apresentado na seção 2 deste trabalho. Na fase de planejamento foram realizadas as questões de pesquisas, as quais derivam as proposições preliminares. Na fase de execução são preparados e coletados os dados, em seguida realizadas as triangulações necessárias que venham a corroborar com as proposições iniciais. Caso necessário, as proposições podem vir a ser complementada ou substituída para melhor adequação a teoria proposta, haja vista que o trabalho discorrerá de uma revisão paralela e permanente de literaturas relevantes.

3.2.2 Procedimentos de campo

Os trabalhos em campo terão primeiramente enfoque nas observações diretas e do participante, coletando nesta fase toda evidência relacionada aos sistemas de controles gerenciais, finalizando esta fase com as entrevistas preliminares. A última fase em campo prevê a realização das entrevistas em profundidade com as pessoas chaves da organização, as quais terão *insights* suficientes aos assuntos baseados nos materiais coletados, concluindo esta fase com a coleta de últimos materiais, se necessário.

3.2.3 Definição das proposições para o estudo de caso

Além de manter um importante aspecto teórico, as proposições são necessárias para orientar o pesquisador na coleta e análise dos dados, dirigindo a atenção para algo que não deve se esquecer de examinar dentro do escopo do estudo, ou seja, onde procurar e identificar a evidência relevante a ser coletada (MARTINS, 2008; YIN, 2009).

Conforme Yin (2009) a questão de pesquisa ajuda a determinar o escopo da coleta de dados, e assim, distinguir o fenômeno (dados sobre o sujeito) do contexto (dados externos ao estudo de caso). Assim, observada as acepções da questão de pesquisa e dos intentos deste estudo, parametrizaram-se as seguintes proposições, objetivos e fontes de evidências (classificadas por ordem de relevância) à investigação:

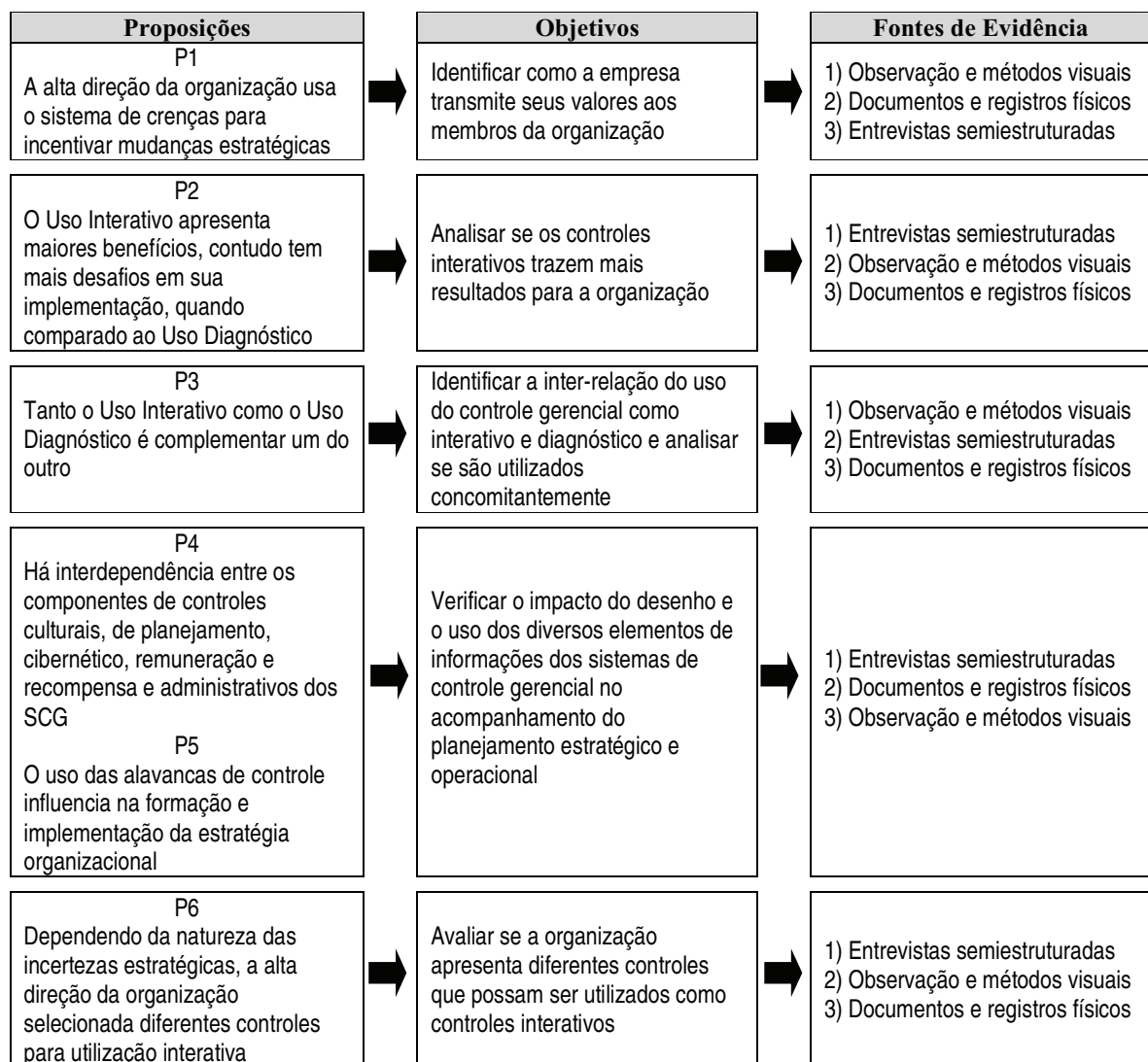


Figura 05 - Relacionamento das proposições, objetivos e coleta de dados utilizados

3.2.4 Definição dos procedimentos da coleta de dados

Este estudo de caso é singular e conta com múltiplas fontes de evidências, cada qual, com suas características distintas (EISENHARDT, 1989), os quais necessitam ser convergidas em forma de triangulação de dados para o encadeamento dessas evidências, aderindo assim, maior confiabilidade nas informações apresentadas. Segundo Denzin e Lincoln (2008) “o uso de múltiplos métodos, ou triangulação, reflete uma tentativa de garantir uma compreensão aprofundada do fenômeno em questão”.

3.2.4.1 Documentos

Nesta pesquisa são analisados os documentos que desempenham um papel explícito dentro da teoria pesquisada a fim de trazer informações relevantes ao estudo (YIN, 2009). Entre as diferentes formas de informação as mais comuns são os documentos internos disponibilizados pela empresa, como código de conduta, mapas, organogramas, orientações, atas, contratos, políticas e procedimentos.

3.2.4.2 Registros em arquivo

Os registros em arquivo, que representam os dados em forma de arquivos computadorizados são muito comuns nesta última década que se vê praticamente tudo sendo digitalizado, o que fornece ao pesquisador grande fonte de material, principalmente nas dimensões que Sistemas de Controles Gerenciais desempenham praticamente todo interface em arquivos magnéticos (gráficos, mapas, relatórios), sendo sua impressão às vezes inviável e desnecessária. Além dos relatórios citados, também são compostos pela análise dos balancetes, orçamentos, fluxo de caixa, controle de metas e relatório da administração.

3.2.4.3 Entrevistas

Merriam (2009) sintetiza que as entrevistas semi-estruturadas são as mais largamente utilizadas e estão no meio entre as entrevistas estruturadas e as não-estruturadas, permitindo mais flexibilidade das questões trabalhadas, embora tenha uma lista de questões obrigatórias a serem exploradas. Assim, a escolha por entrevistas semi-estruturadas foi motivada pelo fato de manter

perguntas relevantes que não poderiam ser esquecidas nos tópicos, mas permite uma interação do entrevistado e entrevistador, com perguntas livres correlacionadas a conversa. Segundo Yin (2009), os informantes-chaves são fundamentais para o sucesso da pesquisa, pois pessoas bem informadas podem trazer novos *insights* acerca ao assunto ou evento.

As entrevistas se tornam peça chave para atingir os objetivos da pesquisa, pois conforme afirmam Merchant e Van der Sted (2007), são as pessoas da organização que fazem as coisas acontecerem. Merchant e Van der Sted (*ibid.*) ainda complementam que os Controles Gerenciais são necessários justamente para evitar que as pessoas fazem o que a organização não quer que elas fazem ou que deixam de fazer alguma coisa que deveriam fazer, e que ainda, se todos os empregados pudessem sempre ser confiados a fazer o melhor para a empresa, não seriam necessários os SCG.

Sendo assim a partir do organograma da empresa selecionaram-se todos e apenas os gerentes, uma vez que “o processo de planejamento estratégico envolve a alta administração e os executivos das unidades e de outros centros de responsabilidade importantes” (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2006, p. 388), e que ainda, a principal finalidade do planejamento estratégico é aperfeiçoar a **comunicação entre os executivos que gerenciam a organização**, por meio de atividades predefinidas, as quais resultam em um conjunto de objetivos e planos mutuamente aceitos (*op. cit.*). Em função disso, vale ressaltar que os membros que não participam do processo de planejamento estratégico não foram alvos das entrevistas.

Adicionalmente, com permissão dos entrevistados, as reuniões foram gravadas para posterior transcrição e maiores acuidade da interpretação.

3.2.4.4 Observações

Merriam (2009, p. 136) afirma que a “observação é o principal meio de coleta de dados em pesquisas qualitativas”, pois “oferece em primeira mão, um relato da situação estudada e que combinada com entrevistas e análises de documentos, permite uma interpretação holística do fenômeno investigado”. O método utilizado foi o das observações diretas, já que foram realizadas em meio ao ambiente natural do caso sem a participação ativa do pesquisador nos eventos estudados, e obteve o intuito de fornecer informações adicionais e valiosas ao entendimento do contexto, as quais foram elaboradas anotações com a finalidade da construção de um diário de campo como evidência das observações. Vale lembrar que o objeto de estudo será a empresa e

não seus empregados, assim as observações devem se restringir a ocorrências que impactam na organização.

3.2.4.5 Artefatos físicos

Artefatos físicos “consistem em objetos físicos encontrados dentro do ambiente em estudo” (Merriam, 2009, p. 146). Muitos raros de encontrar nas pesquisas sociais da área administrativa, mas que foram verificados neste estudo, citando exemplos dos computadores e servidores, utilizados na implantação e desenvolvimento dos Sistemas de Controles Gerenciais da companhia.

3.2.5 Cronologia da pesquisa

Seguindo o recomendado por Yin (2009), também será incluída uma bibliografia anotada, na qual é efetuada a identificação de cada documento disponível, para posterior triangulação das evidências. Por fim, conforme recomendado por Patton (2002), o estudo de caso foi registrado respeitando a cronologia da pesquisa:

O registro do estudo de caso reúne e organiza os dados do caso em um volumoso e abrangente pacote de recursos primários. O registro de caso inclui todas as informações importantes que serão usadas para fazer a análise e o estudo dos casos. A informação é editada, as redundâncias são classificadas, peças são montadas, e o registro de caso é organizado para o pronto acesso tanto cronologicamente e/ou topicamente. O registro do caso deve ser completo, mas controlável (PATTON, 2002, p. 449)

Após definido o planejamento do projeto da pesquisa desenvolvido de abril e maio de 2011, iniciou-se os procedimentos do protocolo, com apresentação do trabalho a empresa estudada e autorização ocorrida no mês de julho de 2011.

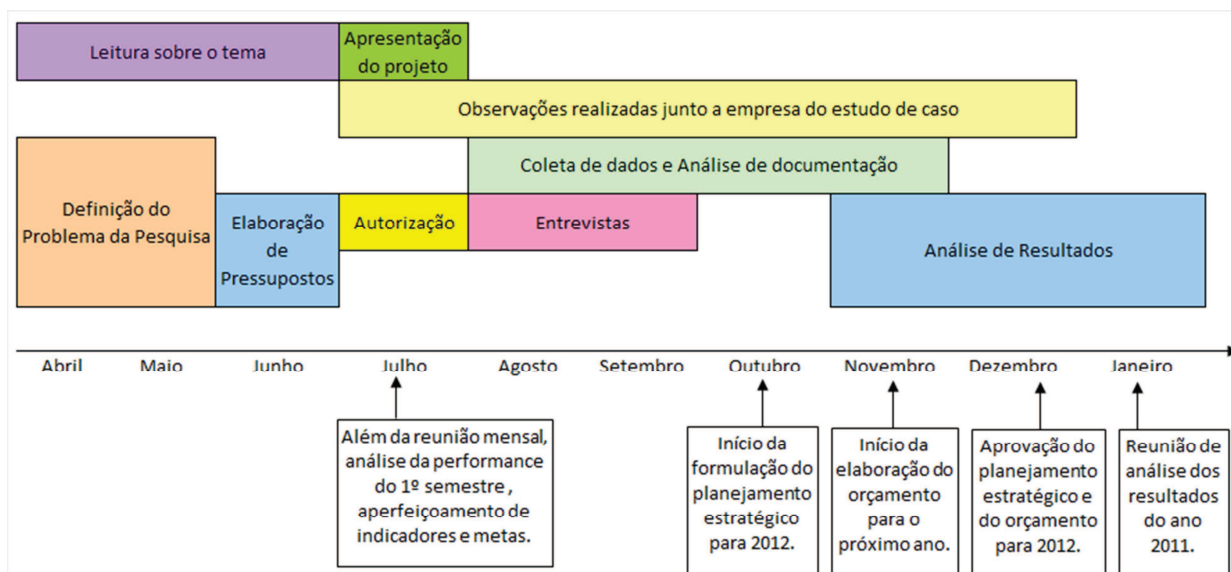


Figura 06 - Cronologia da pesquisa

3.3 ANÁLISE DOS DADOS

Merriam (2009, p. 207) confirma que a análise dos dados é uma das “mais importantes e por muitos, mais desafiadora, parte do processo da pesquisa qualitativa”, por isso deve ser gerenciada essa análise durante toda a coleta dos dados. Assim, foram criadas estratégias híbridas com as múltiplas fontes de evidências, desenvolvendo um processo de corroboração enfatizada pela triangulação das fontes dos dados, cujas fontes fizeram parte de um conjunto do banco de dados desenvolvido para este fim, incluindo anotações, documentos, tabelas e narrativas, conforme sugerido por Yin (2009).

Outro passo a contribuir com a descrição e compreensão dos materiais coletados pela pesquisa será a análise de conteúdo, que conforme Martins (2008, p. 33), “é uma técnica para se estudar e analisar a comunicação de maneira objetiva, sistemática e quantitativa. Buscam-se inferências confiáveis de dados e informações com respeito a determinado contexto, a partir dos discursos escritos ou orais de seus atores”. Portanto, para esta fase da pesquisa foi utilizado o

software de processamento de palavras ATLAS.ti⁷, para análise dos dados assistidos por computador⁸, o que ajudará nas intensivas análises de textos narrativos, tais como as entrevistas.

A principal estratégia utilizada é a das proposições teóricas, que foram responsáveis por moldar toda a pesquisa, as questões, as revisões de literatura relevantes e até de priorizar as técnicas analíticas na coleta de fonte de evidências.

Para proteção dos participantes envolvidos foi mantido o anonimato da empresa, a qual será denominada de “ARX” e dos funcionários entrevistados, uma vez que a “confidencialidade deve ser assegurada como a principal salvaguarda contra a exposição indesejada” (CHRISTIANS, 2008). Assim, todas as referências à organização estudada e seus profissionais foram eliminados do banco de dados o qual armazenam as evidências coletadas.

Por fim o resultado da pesquisa foi enviado aos envolvidos (participantes, informantes, entrevistados) os quais que, mesmo discordando com as conclusões finais do pesquisador, puderam avaliar a validade e veracidade das informações interpretadas no relatório do estudo de caso, e ainda puderam incluir elementos novos que talvez tivessem sido esquecidos durante a coleta de dados (DUBÉ; PARÉ, 2003; YIN, 2009).

⁷ Segundo Kelle (2004, p. 483), uma das mais populares ferramentas, pois este programa permite “apoiar a construção de redes complexas [...] e estruturas no esquema de desenvolvimento de categorias”.

⁸ Também conhecido por CAQDAS (Computer Assisted Qualitative Data Analysis Software).

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

4.1 A EMPRESA

A empresa deste estudo de caso, denominada ARX, foi selecionada por se tratar de uma companhia de importância nacional na sua área de atuação. Fundada há mais de 30 anos, na região sul do Brasil, onde atualmente emprega mais de mil funcionários diretos (conforme informações enviadas ao Caged), além de ocupar uma área relativamente grande, com quase 20 mil metros quadrados.

A Tabela 01 juntamente com a Figura 06 mostram a evolução do faturamento da ARX desde 2003, onde é possível verificar que no decorrer dos anos a empresa se manteve em contínuo crescimento, principalmente do ano de 2003 até 2008, pois seu faturamento quadruplicou em apenas seis anos, passando de R\$ 30 milhões para R\$ 134 milhões.

Tabela 01 - Faturamento *versus* Lucratividade

Faturamento versus Lucratividade						R\$ Milhões		
	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Receita Operacional Bruta	29,7	46,9	71,4	75,9	108,8	134,3	78,4	131,1
Resultado Líquido	-1,8	-5,4	0,4	-12,5	8,4	7,9	-8,6	2,9
% Lucratividade s/ Faturamento	-6,2%	-11,6%	0,5%	-16,4%	7,7%	5,9%	-11%	2,2%

Fonte: Dados da empresa ARX (2011)

No ano seguinte, em 2009, a empresa foi afetada pela crise econômica ocorrida principalmente no mercado externo. A redução do faturamento da empresa em 2009 está associada às mudanças que ocorreram no mercado financeiro acerca dos impactos da crise imobiliária norte-americana de hipotecas *subprime*, cujos reflexos chegaram ao Brasil no final de 2008, mais precisamente entre agosto e outubro. Prates e Farhi (2009) destacam que na primeira fase desta crise o dólar sofreu intensa desvalorização em relação a outras moedas, e, por consequência, desencadeou para uma forte alta dos preços das *commodities*. Já em uma segunda fase, que ocorreu após agosto de 2008, firmou-se uma recessão global e em contraponto as

commodities caíram acentuadamente. Para a empresa estudada a recessão continuou durante quase todo o primeiro semestre de 2009, principalmente pelo fato de seus produtos estarem intrinsecamente relacionados com as empresas cujo faturamento também reduziu durante a crise, sendo assim, o faturamento da empresa estudada caiu para R\$ 78 milhões.

No entanto, já em 2010, a empresa mostrou-se excelente recuperação, fechando o ano com faturamento em R\$ 131 milhões, ou seja, 441% a mais quando comparado a 2003. A rápida recuperação e o excelente aumento de faturamento, quase que exponencial, leva a sugerir que a empresa apresenta os controles gerenciais necessários para uma boa gestão estratégica e que estes foram essenciais ao seu extraordinário crescimento. A Figura 07 descreve o gráfico com a evolução de faturamento versus a lucratividade dos últimos oito anos:

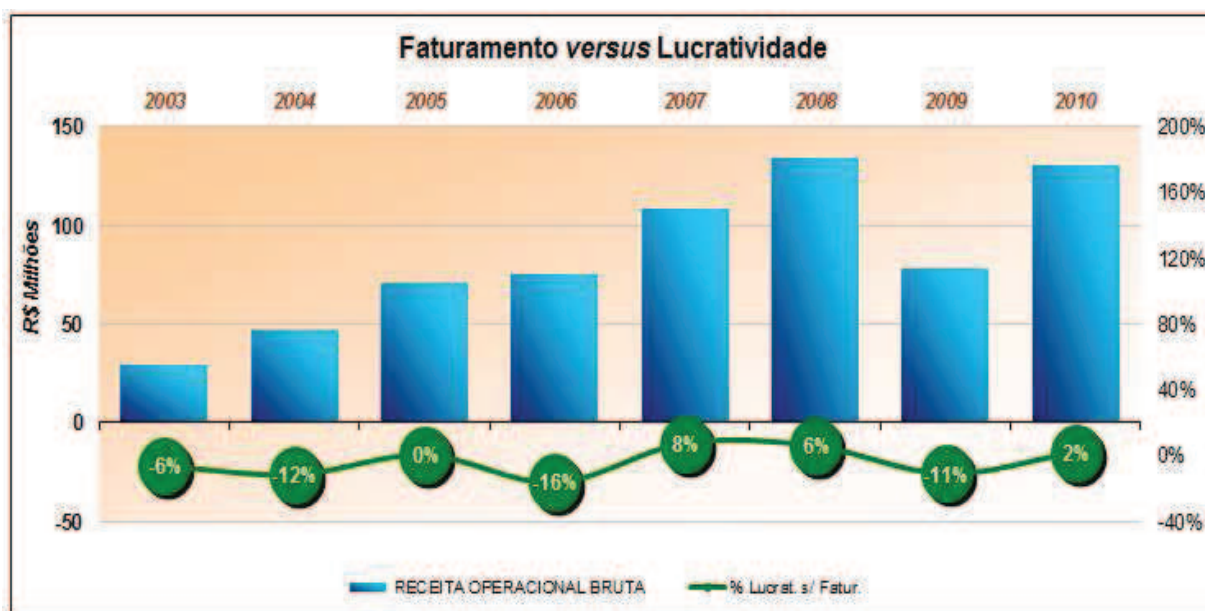


Figura 07 - Faturamento *versus* Lucratividade - Gráfico
Fonte: Dados da empresa ARX (2011)

A atual diretoria da ARX, a qual é analisada no presente estudo de caso, vem mostrando um bom trabalho ao longo de sua gestão desde 2007, o que demonstra que os envolvidos conseguiram reverter os prejuízos adquiridos até o ano de 2010, embora o ano atípico de 2009 não houvesse muito o que fazer para enfrentar os maus resultados em consequência as pressões da crise financeira. Para Anthony e Govindarajan (2006, p. 226) “o lucro como parâmetro de avaliação de desempenho é especialmente apropriado, pois habilita a alta administração a usar uma medida universal, em vez de vários parâmetros, que frequentemente apontam a várias direções”.

A partir de informações do PCP, na Tabela 02 também se verifica que a empresa conseguiu dobrar sua capacidade de produção ao longo dos anos, aumentando 228% em toneladas de produtos fabricados quando comparado o ano de 2004 com 2010.

Tabela 02 - Evolução do crescimento de produção em peso processado

Faturamento por Tonelada	2003*	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Unidade 1		122	188	628	1.292	1.763	1.251	2.032
Unidade 2		1.216	1.525	1.379	1.465	1.546	631	1.189
Unidade 3		123	104	98	136	132	82	118
Total		1.461	1.817	2.105	2.893	3.441	1.964	3.340

* não havia controle da quantidade produzida no ano de 2003.

Fonte: Dados da empresa ARX (2011)

Para os próximos anos, a ARX tende a se estabilizar, uma vez que não houve aquisições de novas máquinas, contudo a empresa procura aumentar sua performance com o parque fabril já existente, melhorando o processo de fabricação e desenvolvimento de novos produtos e clientes.

Embora a empresa tenha mais de 30 anos e tem como objetivo a “retenção de pessoal-chave”, foi nos últimos anos que houve maior expansão, o que faz com que maioria de seus funcionários seja de admissões recentes (menor que 5 anos), sendo que apenas 17% possui de cinco a trinta anos de trabalho na empresa, conforme Figura 08.

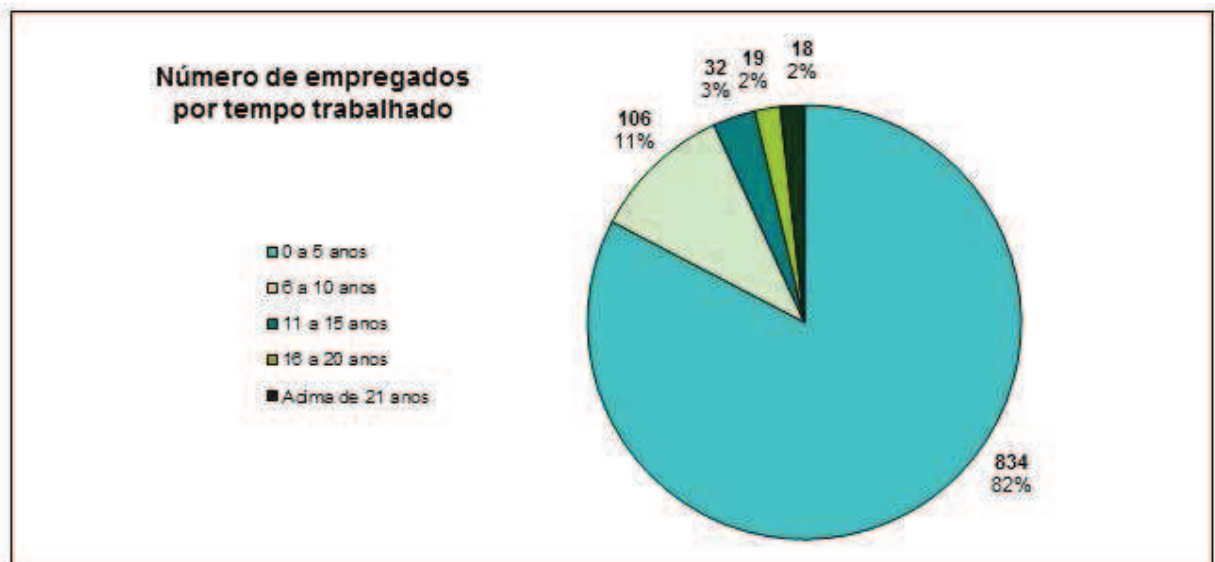


Figura 08 - Número de Empregados e tempo na empresa
Fonte: Dados da empresa ARX (2011)

Segundo Anthony e Govindarajan (2006, p. 149) “A estratégia de uma empresa tem importante influência em sua estrutura organizacional”, ressalta-se que a empresa estudada apresenta uma estrutura de organização funcional, na qual cada executivo é responsável por uma função específica, como produção, qualidade, *marketing*, sendo que as filiais também apresentam os mesmos gerentes da matriz. Uma das desvantagens deste estilo de estrutura organizacional é a impossibilidade de determinar qual a parcela do lucro deriva do esforço de cada gerente (*ibid*).

O organograma da empresa é composto pela hierarquia abaixo:

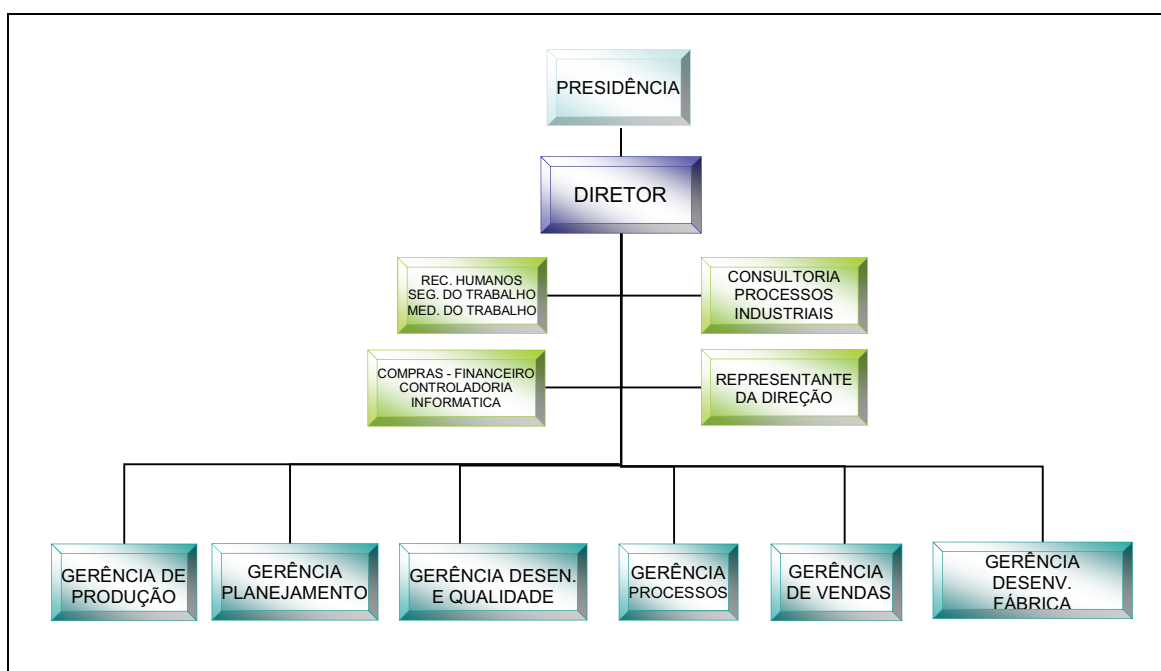


Figura 09 - Organograma da empresa estudada

Fonte: Dados da empresa ARX (2011)

4.2 EVIDÊNCIAS DO ESTUDO DE CASO

No capítulo 3, seção 3.2.4 apresentou-se as técnicas de coletas de dados considerados neste trabalho, por seguinte, apresentam-se as evidências coletadas que foram necessárias às interpretações e considerações finais do fenômeno em estudo.

4.2.1 Documentos e registros físicos

Inicialmente analisou-se o conteúdo do banco de dados e do sistema integrado de informações da empresa (*ERP* Microsiga), dados contábeis, orçamentos e políticas internas. Posteriormente realizou-se consulta em diversos dados divulgados publicamente tais como *site de internet*, relatórios de auditoria, Relatórios da Administração e reportagens que pudessem comprovar a utilização de controles gerenciais por parte da empresa.

No quadro 06, abaixo, foram identificadas as ferramentas mais importantes e mais utilizadas pela empresa vinculadas ao pressuposto causal básico da gestão estratégica, a fim de demonstrar como a organização desenha os seus SCG. Para isso fez-se uma classificação conforme a tipologia de Malmi e Brown (2008), o qual segrega os componentes dos SCG como: culturais, planejamento, cibernéticos, recompensas e administrativos.

Componentes	Descrição de conteúdo	Referência
I. Controles Culturais		
Grupos		
Institucional.doc	Histórico da empresa, principais áreas e produtos fabricados, prêmios recebidos, pesquisas e desenvolvimentos.	1.1.1
Símbolos		
Equipes de Produção.jpeg	Cada departamento apresenta uniforme de uma cor (azul - produção, verde - logística, laranja - manutenção...).	1.1.2
Valores		
Valores.pdf	Documento com negócios, missão e visão da empresa.	1.1.3
Política da qualidade.pdf	Política da qualidade e valores individuais.	1.1.4
II. Planejamento		
Planejamento Operacional		
RGM.xls	Métricas do planejamento anual.	1.2.1
Plano de Negócios.xls	Objetivos e metas da organização.	1.2.2
Planejamento Estratégico		
Business Plan.doc	Metas e objetivos voltados ao longo de 10 anos.	1.2.3
III. Controles Cibernéticos		
Orçamentos		
Orçamento Oficial 2011.xls	Planilha com todos os centros de custos, onde o orçamento é elaborado.	1.3.1
Orçado X Realizado Total 2011.xls	Após o orçamento elaborado, este é acompanhado juntamente com as oscilações dos valores realizados.	1.3.2
Financeiros		
Fluxo de caixa 2011.xls	O fluxo de caixa é diário, contudo, além deste, a empresa mantém um fluxo previsto para o mês e outro para o ano.	1.3.3

Componentes	Descrição de conteúdo	Referência
Demonstrações Financeiras.xls	Demonstrações completas, contendo Balanço Contábil e DRE.	1.3.4
Não-financeiros		
Pesquisa satisfação de clientes.doc	Resultado de pesquisa de satisfação de clientes realizado para avaliação da marca da empresa.	1.3.5
Avaliação de desempenho de Competências.doc	Acompanhamento de performance dos funcionários.	1.3.6
Híbridos		
Cronograma de fechamento mensal.xls	Rotinas necessárias ao fechamento.	1.3.7
Info Gerencial.xls	Contém principalmente o Balanço contábil mensal, curvas abc de produtos e <i>aging list</i> de clientes.	1.3.8
IV. Remuneração e Recompensa		
Margem Operacional e Ebitda PPR 2011.xls	Resultado da Margem e do Ebitda alcançado em 2011 para fins de PPR.	1.4.1
V. Controles Administrativos		
Estrutura de Governança		
Histórico da organização.ppt	Fundação e desenvolvimento da empresa ao longo dos 30 anos e principais responsabilidades sociais e ambientais.	1.5.1
Estrutura Organizacional		
Organograma Geral.ppt	Descrição das principais áreas e respectivos responsáveis.	1.5.2
Políticas e Procedimentos		
PSQ 15.01.doc	Política para assegurar a qualidade dos produtos fabricados.	1.5.3
Manual de Orçamentos.doc	Procedimento para implantação do orçamento e liberação de verbas.	1.5.4

Tipo de Arquivo:

doc: Documento Microsoft Word;
jpeg: Joint Photographers Expert Group
pdf: Adobe Acrobat Document;
ppt: Apresentação Microsoft PowerPoint;
xls: Planilha Microsoft Excel.

Quadro 06 - Relação principais documentos dos SCG encontrados na empresa

Fonte: Elaborado com base em Malmi; Brown (2008), Alves (2010) e documentos da empresa ARX (2011)

4.2.2 Entrevistas

Para as entrevistas, foram selecionados os protagonistas que notadamente verificou-se uma maior interface com o tema da pesquisa, que conforme Quinn e Voyer (2006, p. 166) os mais envolvidos são os diretores e gerentes, já que funções do planejamento estratégico:

[...] disciplinam os gerentes a olhar para frente e a expressar metas e alocações de recursos. O planejamento de longo prazo encoraja horizontes mais amplos e facilita a avaliação de planos a curto prazo. Os planos de longo prazo criam um pano de fundo psicológico e uma estrutura de informações sobre o futuro contra o qual os gerentes podem calibrar decisões de curto prazo ou interinas.

Os gerentes recém-contratados não foram entrevistados, pois não atenderiam as melhores práticas adotadas pela empresa ao longo dos anos, sendo entrevistados apenas os que trabalham há mais de um ano na empresa.

À medida que as entrevistas foram sendo realizadas, o arquivo de voz gravado foi transcrito, com o intuito de identificar os aspectos positivos e negativos da gestão estratégica. As durações das entrevistas variaram entre 1h10min à 2h35min.

O primeiro roteiro de entrevista utilizado foi adaptado de Berglund e Rapp (2010), que foi aplicado exclusivamente ao gerente de planejamento estratégico, a fim do entendimento do desenho do sistema de controle gerencial. O segundo roteiro, adaptado de Alves (2010); Ferreira e Otley (2009) prevê maior entendimento acerca das estratégias e do uso do sistema de controle gerencial pelas demais áreas da empresa, o qual foi aplicado aos principais gerentes da empresa.

No Quadro 07 apresenta-se a relação de entrevistas realizadas com os atores enquadrados nas especificações acima:

Entrevista	Área	Referência
Entrevista Diretor.mp4	Diretoria	2.1
Entrevista Gerente 1.mp4	Planejamento Estratégico	2.2
Entrevista Gerente 2.mp4	Vendas	2.3
Entrevista Gerente 3.mp4	Controladoria	2.4

Tipo de Arquivo:

mp4: Moving Picture Experts Group 4

Quadro 07 - Relação de entrevistados

4.2.3 Observações e métodos visuais

Os processos das observações ocorreram durante as participações de reuniões e contato direto com os atores envolvidos no contexto. Durante as observações fez-se um diário de campo com os pontos relevantes a serem discutidos, incluindo comunicações verbais e não verbais. Por último, observaram-se dados de RH, como vídeos institucionais e apresentações de integração com funcionários.

Observação	Descrição	Referência
Diário de campo 1.doc	<i>Kick off meeting</i>	3.1
Diário de campo 2.doc	Reunião ref. melhorias no setor de compras	3.2
Diário de campo 3.doc	Reunião ref. controle produção	3.3
Diário de campo 4.doc	Reunião ref. sistemas e atividades vitais	3.4
Diário de campo 5.doc	Reunião ref. processo orçamentário	3.5
Diário de campo 6.doc	Troca de e-mails para controles operacionais	3.6
Diário de campo 7.doc	Acompanhamento do processo orçamentário	3.7

Tipo de Arquivo:

doc: Documento Microsoft Word;

Quadro 08 - Relação de observações

4.3 CARACTERÍSTICAS DOS SISTEMAS DE CONTROLES GERENCIAIS NA ORGANIZAÇÃO

No discurrir da pesquisa, identificou-se que a empresa tem passado por muitas evoluções em seu nível de informações gerenciais, recentemente iniciado em 2003 com a implantação do *ERP* Microsiga o que levou a organização a ter as informações pormenorizadas mais integradas, confiáveis e, obviamente, mais rápidas em todos os níveis da hierarquia. Após, vieram certificações, aumento de empregados, de clientes, de produção, entre outros. Em 2007 iniciou-se uma moderna profissionalização, que além de buscar as melhores ferramentas de controle gerencial, também procurou formar uma equipe proativa e capacitada a lidar com as diferentes necessidades de tomadas de decisões do dia a dia.

O planejamento estratégico, na empresa também definido de *Umbrella*, por conter nele, não somente as estratégias, mas abaixo dele conter uma diversidade de indicadores, direcionadores, índices, padrões, metas, intentos, plano de ação, entre outros. A *Umbrella* é elaborada todo final ano, sendo que apresenta tanto as metas para o ano seguinte, como para os próximos 10 anos. Nesta fase, são identificadas várias inovações durante as discussões, que podem variar de simples reformulação de atividades até novas iniciativas de redução de custos, ou a criação de novos produtos e negócios, uma vez que a organização investe em P&D frequentemente, por isso a necessidade de priorizar ou racionalizar certos projetos conforme a demanda do mercado.

Ao longo dos anos a empresa vem adotando o orçamento por centros de responsabilidades⁹, tanto para as despesas quanto para as receitas. O controle maior é para as despesas, cujo sistema bloqueia no momento do lançamento, os gastos acima dos valores previamente estipulados, para os quais necessitam liberação de verba por um gerente, que realiza assim um orçamento mais dinâmico, no qual os gestores podem agir para atingir os resultados esperados. Além disto, o orçamento é apresentado e avaliado mensalmente em reunião, cujas principais variações a mais de despesas e para menos de receitas são explicadas. Outra ferramenta gerencial que, recentemente, vem sendo aplicada é o Termômetro, ladeado do DRE contábil, comparando o resultado Real X Orçado, que possibilita prever o lucro (ou prejuízo) por unidade, linha de produção ou por cliente-alvo, antes mesmo do fim do mês.

Outros programas da qualidade também foram adotados pela diretoria para preenchimento do *gap* entre as metas estratégicas e os resultados, tais como a gestão da qualidade total (TQM), incluindo *just-in-time*, seis sigmas (*six sigma*), produção enxuta (*lean manufacturing*), ISO 9000 e 14001, redução do custo da não-conformidade¹⁰ (*nonconformance cost*) e dos materiais. Tantas filosofias são aplicadas porque, além da empresa querer sempre evoluir para as melhores práticas, também existe a exigência por parte de seus clientes que cobram as devidas certificações.

4.3.1 Características do uso como um pacote de SCG na empresa

Antes de entender como a empresa utiliza os SCG procurou-se entender quais são e como são, ou seja, da forma que estes controles são desenhados. Primeiramente, notou-se uma evolução ao passar dos anos, onde se verificou que de tempos em tempos a empresa vem trazendo novas técnicas, ideias e procedimentos à sua gestão, buscando desenvolver controles que monitorem desvios inesperados para que, quando necessário, sejam encorajadas as modificações imprescindíveis às suas rotinas, com o intuito de mitigar os riscos da operação. Atualmente o portfólio do SCG da organização é composto por uma infinidade de relatórios extraídos do sistema de informações e uma miríade de outras planilhas no diretório de rede (banco de dados do servidor) cujos acompanhamentos e análises são distribuídos entre os gerentes, gestores e

⁹ Um centro de responsabilidade é uma unidade da organização sob supervisão de um executivo responsável por suas atividades (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2006, p. 180).

¹⁰ “NCC é o ônus de movimentar e reparar no local dispositivos com defeitos” uma vez que “[...] a solução de problemas que surgem no campo é dispendiosa, mesmo quando bem conduzida.” (KAPLAN; NORTON, 2008, p. 172-173).

coordenadores de cada área. O principal deles, conforme PSQ 12.020, é o Plano de Negócios, que possui as seguintes informações: (1) participação do mercado; (2) planejamento financeiro; (3) projeções de crescimento; (4) plano de necessidade de equipamentos ou instalações; (5) investimentos em recursos humanos e meios de produção; (6) capital de giro; (7) objetivos de redução de custos; (8) desenvolvimento de recursos humanos; (9) projeções de vendas; (10) objetivos da qualidade; (11) plano de satisfação do cliente; (12) medidores da qualidade da operação; (13) medidores da performance operacional; e (14) medidores da qualidade de vida na empresa.

4.3.1.1 Controles Culturais

Os controles culturais são reavaliados pelo conselho de gestão no início do planejamento anual (item 4.1 do PSQ 12.020), e contém os valores da empresa (missão e visão) e os objetivos do negócio.

4.3.1.2 Controles de Planejamento

Os controles de planejamento contam tanto com o operacional (o do ano) quanto com o estratégico (voltado para os próximos 10 anos). Nota-se claramente que o planejamento revela uma forma contingencial de administrar, o qual o diretor da ARX tem forte impacto na formulação do planejamento estratégico, ele dá o tom da estratégia, conforme afirmações do gerente de planejamento estratégico (2011) durante as entrevistas:

“[...] o planejamento que estamos adotando é a forma de administrar do diretor [...] tudo passa pelo diretor, nós gerentes, não fazemos nada que o diretor não aprovaria”.

Este fato vem a corroborar a afirmação de Anthony e Govindarajan (2006, p. 389) de que “[...] o planejamento estratégico é um processo gerencial. A maneira como é conduzido depende fortemente do estilo do executivo-chefe da empresa”.

O desenvolvimento do planejamento, assim como o orçamento, começa a ser realizado geralmente em outubro do ano anterior, onde a empresa parte dos credos, tais como missão, visão, valores da empresa, e faz uma análise SWOT do ambiente interno e do ambiente externo

(competitividade da concorrência e economia¹¹). Em seguida, os gerentes formulam as estratégias, as quais são distribuídas a um *champion*¹² para cada uma delas, com o intuito de promover o engajamento dos líderes na execução desta estratégia. Por consequência, o plano é divulgado a todos os subordinados. Há em seguida a implementação/execução desta estratégia e por fim a gerência recebe o *feedback* referente ao que se pode incluir de novos critérios de avaliação de controles, conforme haja vista a necessidade.

4.3.1.3 Controles Cibernéticos

Os controles cibernéticos têm como o orçamento a principal ferramenta de análise, uma vez que é despendido um tempo razoável onde cada área (centro de custo) é responsável por orçar seus próprios gastos e receitas. Assim, mensalmente o orçamento é confrontado com os dados reais que são os chamados controles financeiros, tanto o do mês corrente quanto ao acumulado durante o ano.

A organização do **controle orçamentário** pode ser considerada um dos controles mais rotineiros e regulares presentes no dia-a-dia, uma vez que todo gasto é alocado em determinadas contas, e estas recebem as verbas, as quais bloqueiam o lançamento de pedidos, entradas de notas fiscais, pagamentos, entre outros, quando ultrapassam os valores orçados (pré-determinados).

Para a respectiva liberação precisa de aprovação do gerente responsável pelo centro de custos, ou seja, é uma medida que traz estabilidade ao gestor que realizou o orçamento, que estará ciente da explicação do porquê da ocorrência. Esta declaração é constatada por meio do comentário feito pelo gerente de planejamento estratégico (2011):

[...] “todos os índices concentram um valor padrão, que são feitos estudos para melhorá-lo e gerar melhores ganhos”.

O orçamento da organização, buscando maior eficiência e participação ativa dos envolvidos, é realizado uma vez por ano pelos próprios coordenadores de cada área da

¹¹ A empresa atende somente o mercado nacional, porém importa consideravelmente muitos produtos de matéria-prima, o que impacta fortemente quando o dólar aumenta.

¹² Palavra utilizada pela empresa para representar o responsável em acompanhar e apresentar a determinada estratégia, cujo tal procedimento é corroborado por Kaplan e Norton (2008, p. 121): “O último passo no processo contínuo de gestão da estratégia é definir atribuições, responsabilidades e prestação de contas pela execução da estratégia”.

organização, sendo que somente se houver uma grande oscilação do mercado haverá a necessidade de uma revisão no meio do ano. É nesta fase onde os membros aproveitam para sanar dúvidas, melhorar processos, realizar inovações com o intuito de redução de custos ou de aumentar a receita. Depois de elaborado, o orçamento é aprovado ou não pela gerência e reunido todos os orçamentos das áreas em um único banco de dados. A elaboração e acompanhamento do orçamento dentro dos controles gerenciais empregam um papel decisivo, conforme as palavras do gerente de controladoria (2011):

“[...] o orçamento tem se tornado uma das mais importantes ferramentas de planejamento a curto prazo aqui na empresa, pois durante sua elaboração é que os coordenadores realmente conhecem os números e o discutem para melhorar o resultado da sua área, embora deveria ser feito isso em tempo integral, é justamente nessa época que os gestores ficam a par dos valores que eles devem trabalhar.”

Dentre os **controles financeiros** há um gerencial, onde além do fluxo de caixa diário dinâmico, também é elaborado mensalmente o *Ebitda*, oferecendo uma visão prospectiva de geração de caixa da operação da empresa. Nem sempre as demonstrações contábeis são realizadas todos os meses, devido à morosidade de conciliações complexas, porém o resultado (DRE), este sim, é fechado todos os meses, via planilha de custos, inclusive realizado uma medição de desempenho por cliente (DRE por cliente).

Quanto aos controles **não-financeiros** destacam-se principalmente os percentuais de refugos de produtos (peça por milhão) e de devoluções de clientes. A importância deste componente é confirmada com a narração do gerente de controladoria (2011):

“[...] a boa gestão dos controles não financeiros impactam de sobremaneira os controles financeiros, afinal de contas é este último que de fato devam ser os melhores para garantir a continuidade da empresa, mas que para serem atingidos é preciso atuar nos não-financeiros.”

“[...] no fundo o importante é que a empresa gere lucro, e por consequência caixa, mas para isto, depende de trabalhar na melhoria dos índices não-financeiros.”

4.3.1.4 Controles de Remuneração e Recompensa

O controle de Remuneração e Recompensa é formado por uma consultoria externa independente que realiza estudo sobre as metas e formas de distribuição de PPR. Sua importância é ilustrada na afirmação do diretor geral da ARX (2011):

“[...] o sistema de remuneração variável, que é uma premiação ou recompensa, obtém muitos mais resultados do que simplesmente pagar um bom salário, já que o salário fixo não depende tanto do desempenho do funcionário.”

O departamento de recursos humanos da empresa também desenvolve um programa de desenvolvimento pessoal e de treinamento (CTO¹³) a cada funcionário, além da empresa já ter um programa de desenvolvimento de competências e de carreira internamente, o qual o funcionário pode ter experiências em vários setores com diferentes funções, viabilizando o crescimento pessoal do funcionário.

4.3.1.5 Controles Administrativos

Os controles administrativos são amplos e devido a certificações ISO 9001 e 14001 a empresa apresenta uma gama de políticas e procedimento para todas as suas tarefas chaves. Destacam-se entre elas o Manual de Política da Qualidade e da Política Ambiental, que inclusive estão publicadas no site da entidade. A empresa também procura alinhar a estratégias a contenção de eventuais riscos, realizando controles para mitigar as operações rotineiras da entidade, tais como senhas ao conteúdo de trabalho, aos manuais, e alçadas para aprovação. Outras políticas importantes que a empresa possui são: o de Política de Segurança e Saúde Ocupacional, onde são descritos os programas de riscos ergonômicos, e propõem as devidas melhorias a fim de diminuir os acidentes de trabalho; e o segundo é o Manual de Benefícios, que são compostos pelas orientações a fim dos funcionários usufruírem de maneira correta os benefícios do plano de saúde e odontológico, transporte, alimentação, auxílio medicamentos, educação, uniformes e seguro de vida em grupo.

¹³ CTO – Centro de Treinamento Operacional

4.3.2 Características das alavancas de controles na empresa

Depois de desenvolvido entendimento da forma que os sistemas de controles gerenciais são configurados buscou-se analisar como a empresa os utilizam. Para isto fez uso de uma base hermenêutica do programa ATLAS.ti (Figura 10), o qual possibilitou identificar de uma forma mais robusta diversas integrações entre sua aplicação e relacionamento às estratégias da companhia.

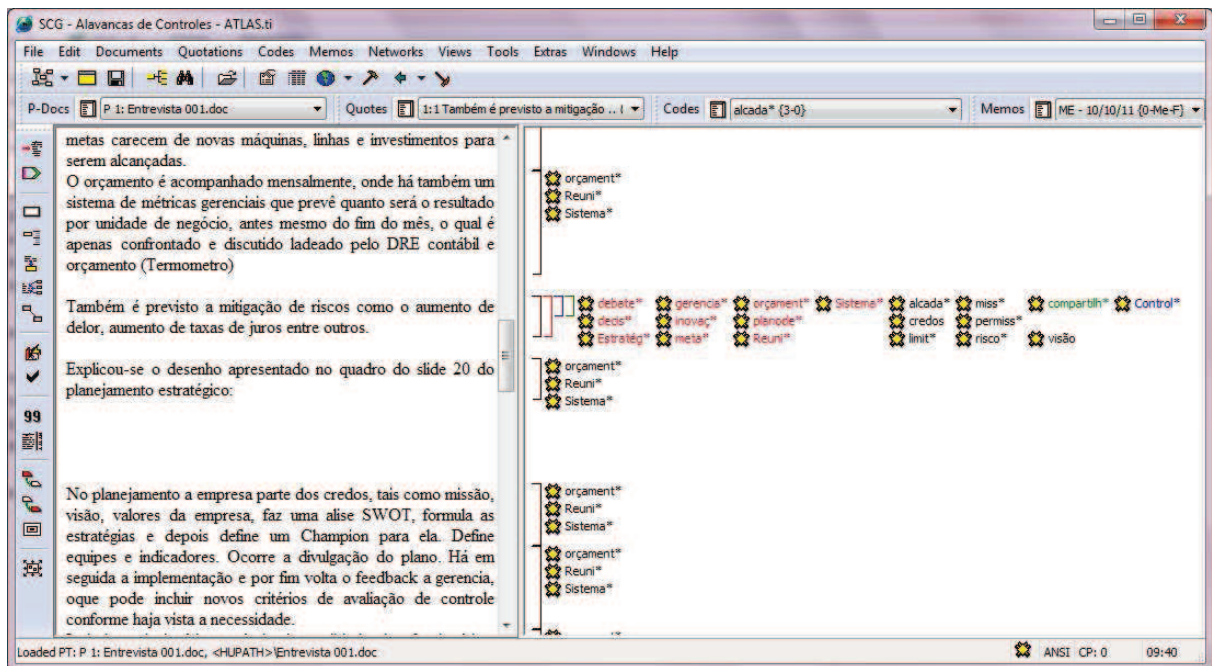


Figura 10 - Base hermenêutica utilizado via programa ATLAS.ti

Primeiramente nota-se na Figura 11 uma rede de interligações formada pelas quatro alavancas de controle gerenciais relatadas durante as entrevistas:

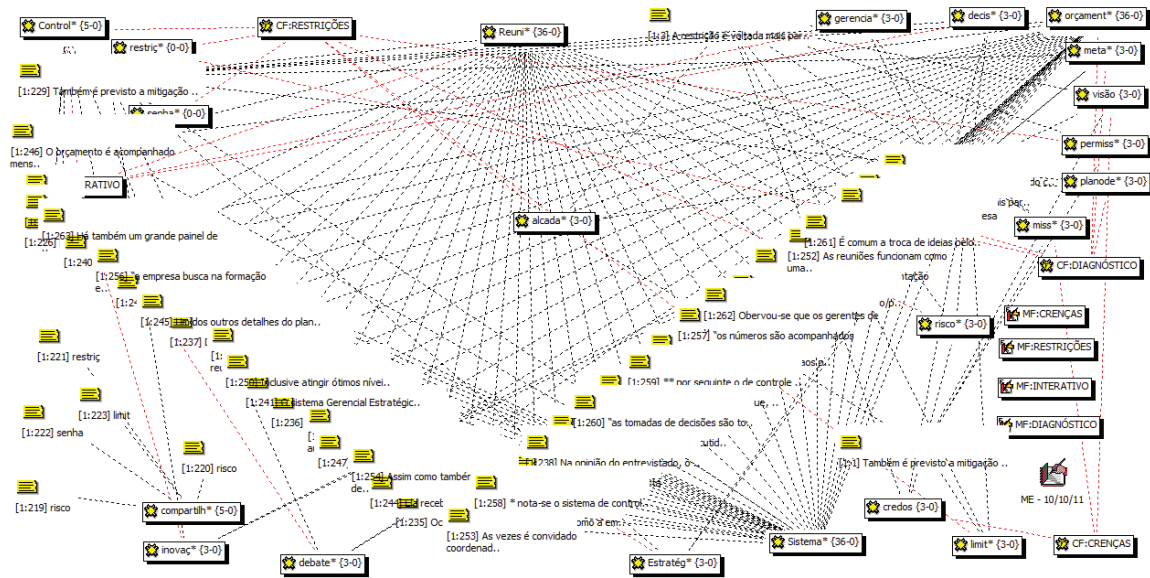


Figura 11 - Relações encontradas nas alavancas de controles

A seguir é analisado a utilização de cada controle individualmente da empresa estudada.

4.3.2.1 Sistema de Crenças

O sistema de crenças é o início de tudo, ele é atualizado todo ano, antes da formulação do planejamento estratégico. Os valores são transmitidos assim que um novo funcionário é admitido, no dia da integração, onde ele também conhece toda a empresa e os produtos que são fabricados.

O código de conduta, onde aborda de forma mais incisiva as questões éticas, ainda está em fase de teste pelo setor de RH da empresa. O código será aplicado tanto na área de produção, quanto na área administrativa. Na Figura 12, estão as palavras mais encontradas no ATLAS.ti que relacionam a estratégia ao sistema de crenças foram: visão, credos e missão, que estão ligadas principalmente aos controles de restrições, já que colocam limites aos membros da organização e interativo, uma vez que os valores são reformulados nas reuniões de análise do planejamento.



Figura 12 - Relações encontradas no controle de crenças

4.3.2.2 Sistema de Restrições

O sistema de restrições da empresa ainda funciona como um meio de controlar alguns processos, e foram encontradas poucas evidências de sua aplicação de fato dentro da estratégia da empresa. Durante as entrevistas os controles de restrições foram citados poucas vezes, sendo as palavras mais comuns: alçadas, permissões, limites e riscos, conforme a Figura 13:

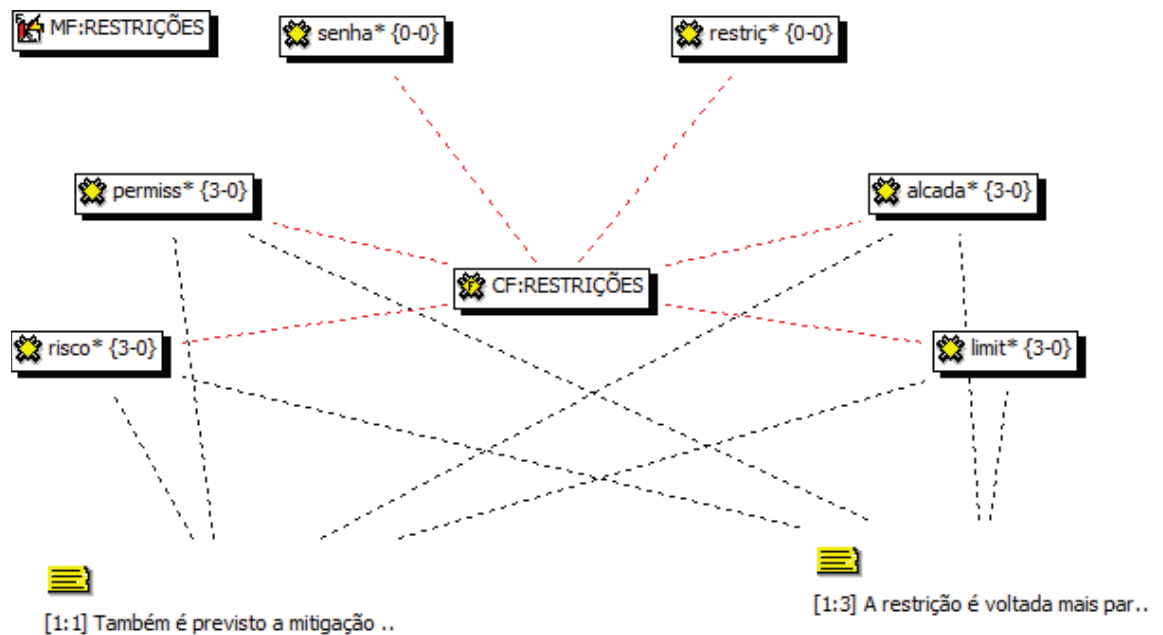


Figura 13 - Relações encontradas no controle de restrições

4.3.2.3 Sistema de Controle Diagnóstico

O controle diagnóstico foi amplamente relacionado com a forma de como o sistema é desenhado, uma vez que leva aos gerentes as informações e indicadores para serem trabalhadas e assim atingir as metas propostas. Este controle é um meio de quantificar as informações para acompanhamento dos níveis aceitáveis dentro do negócio. Os gerentes que lideram a empresa possuem uma forte liderança em atingir ao máximo os melhores resultados, a fim de garantir um crescimento ao longo dos anos, principalmente por meio de avaliações contínuas e visibilidade estratégica na área em que atuam.

Na Figura 14 verifica-se que as palavras ‘sistema’ e ‘orçamento’, por exemplo, foram as mais citadas nas entrevistas, totalizando 36 vezes cada, o que leva a interpretar que o controle diagnóstico é realizado via estes dois componentes: sistemas e orçamento.

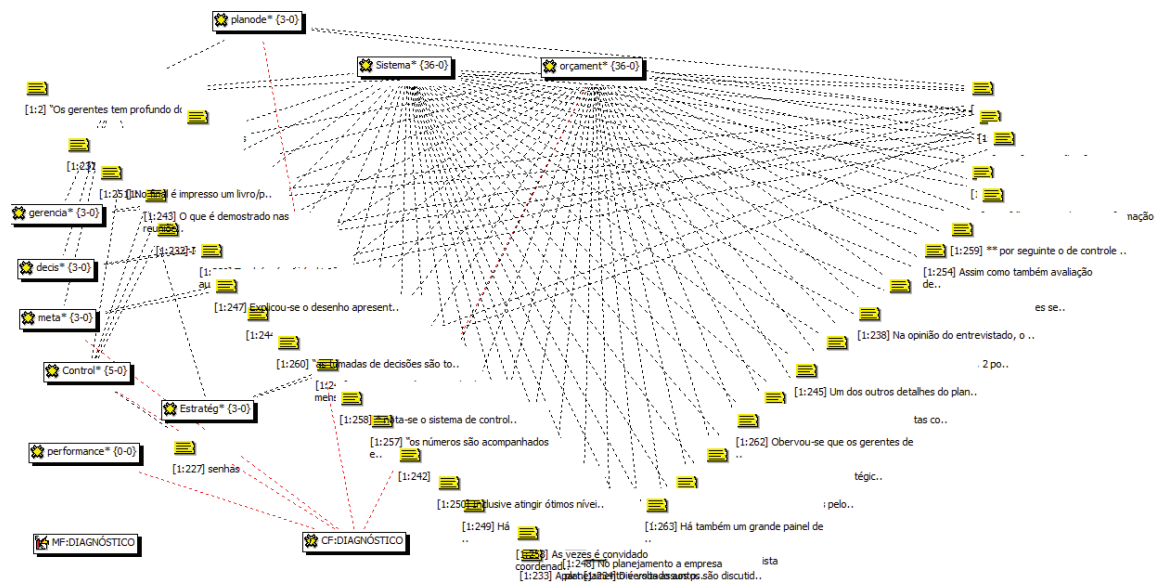


Figura 14 - Relações encontradas no controle diagnóstico

4.3.2.4 Sistema de Controle Interativo

O controle interativo é visto com grande importância, principalmente pela gestão recente, a qual iniciou a prática de realizar reuniões semanais em busca de encontrar as respostas para as causas dos *gaps* de performance, além de que nestas reuniões acabam sempre emergindo novas estratégias. Há desde reuniões para aprimorar processos, avaliar operações e até para discutir melhorias no monitoramento da estratégia, que variam de duas por semana, até as que são mensais, anuais, ou as extraordinárias quando ocorre algo relevante necessitando discutir questões táticas com mais urgências. Nota-se na Figura 15 que as palavras mais lembradas que expressaram o controle interativo são: reuniões, gerenciais, inovação, ideias compartilhadas, planejamento, tomada de decisões, debates, onde ao todo foram mencionadas 75 vezes durante as entrevistas, o que demonstra que a empresa tem forte controle gerencial interativo.

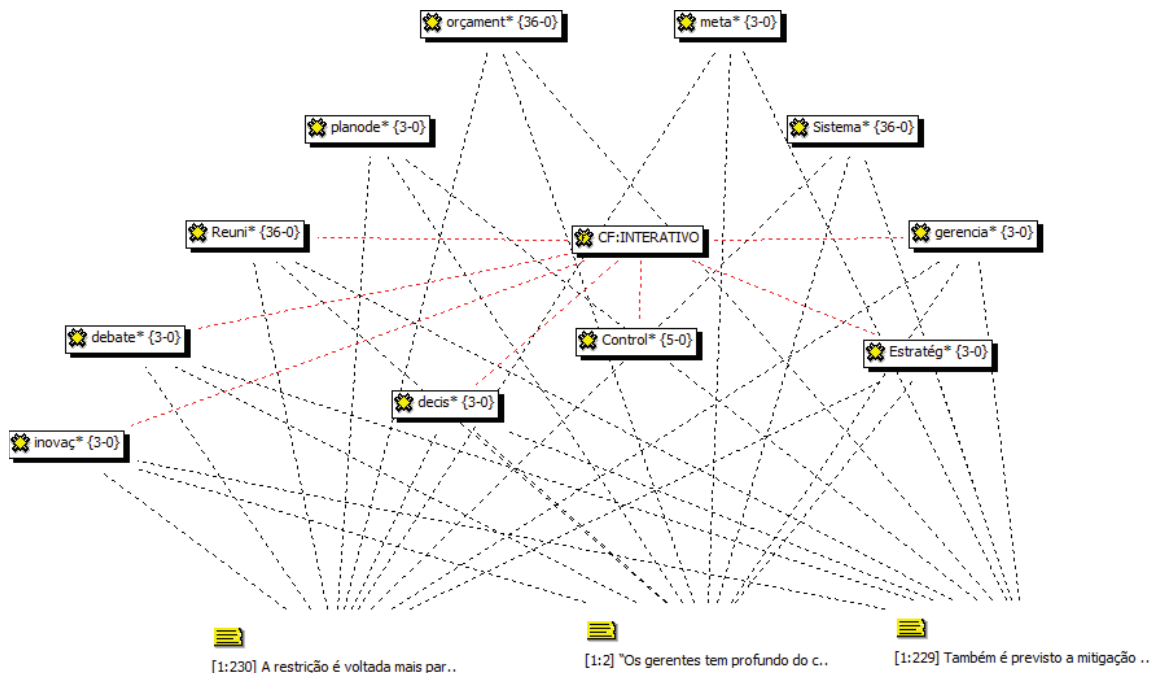


Figura 15 - Relações encontradas no controle interativo

Durante as observações em campo verificou-se a participação direta do diretor, o qual é copiado nos e-mails que debatem assuntos polêmicos nas diversas áreas da empresa, tais como no (i) contas a receber: desde a formação do preço, concessão de créditos aos clientes e no respectivo esforço de combate a inadimplência. Nos (ii) estoques: performance e controle diário de produção, já que estes impactam principalmente no contas a pagar (fornecedores e funcionários) da empresa, e por consequência na carteira de clientes. No (iii) ativo fixo: uso racional dos ativos, encorajando o máximo a utilização dos bens para impulsionar o crescimento e gerar rendimentos para a empresa, de forma a fortalecer a posição competitiva da organização nos mercados em que atua, além de que investimentos de bens erroneamente também podem causar uma redução no capital de giro. E principalmente o (iv) caixa: o qual o controle de pagamentos diário é centralizado na matriz a fim de honrar os acordos contratuais. Esses controles são realizados principalmente via indicadores de atividades, tais como giro de estoques, liquidez, lucratividade, rentabilidade e retorno sobre o ativo, onde a comparação de vários períodos mostra as oscilações ocorridas ao longo do tempo.

O envolvimento do diretor em todas as decisões mais relevantes foi comprovado até mesmo na coleta das evidências desta pesquisa, o qual o diretor remarcou por várias vezes a entrevista por falta de tempo em sua agenda.

4.4 TRIANGULAÇÃO E DISCUSSÃO DAS PROPOSIÇÕES DO ESTUDO DE CASO

Nesta parte visou-se descrever as razões e evidências das afirmações (totais ou parciais) ou refutações das proposições realizadas na parte do projeto desta pesquisa.

4.4.1 Proposição 1

Na Tabela 03 verifica-se a triangulação realizada para suportar a primeira proposição, o qual por meio de documentos, entrevistas e observações foi constatado que as crenças influem a estratégia da empresa. Tal evento é corroborado pelo fato de antes da elaboração do planejamento estratégico para o ano seguinte, os membros da alta gerência se reúnem para discutir as crenças e valores, que são atualizados conforme a situação do ambiente de mercado. Em seguida são discutidas as metas necessárias para atingir estas crenças.

Tabela 03 - Triangulação das fontes de evidências das afirmações e interpretações relacionadas à proposição 1

Autores	Proposição	Evidências		
		Documentos, registros físicos	Entrevistas	Observações e métodos visuais
MARGINSON, 2002	A alta direção da organização usa o sistema de crenças e valores para incentivar a mudança estratégica	1.1.1		
		1.1.3	2.1	3.1
		1.1.4	2.2	3.4
		1.2.2		

Esta primeira proposição em discussão é apoiada pelo gerente de planejamento estratégico (2001) ao mencionar que:

“[...] antes de iniciar o planejamento estratégico para o próximo ano são verificadas as tendências de mercado e o impacto destas tendências na missão e visão do negócio da empresa. Se necessário é atualizado, mas geralmente não há grandes alterações, pois a empresa já atua há muitos anos no mesmo segmento de negócio.”

Durante a análise da documentação, inclusive, verificou-se que faz parte do item 4.1 do PSQ 12.020, visar a atualização da missão antes do início do planejamento estratégico.

4.4.2 Proposição 2

A segunda proposição merece uma atenção redobrada, pois a palavra “maiores benefícios” pode não estar totalmente acertada na afirmação, inclusive, quando avaliada minuciosamente, pois entra em desacordo com a próxima proposição, cujo assume que ambos os elementos se complementam. De fato, encontram-se muito mais pesquisas referentes ao uso exclusivo do controle interativo, porém na empresa analisada não foi possível constatar o grau de importância, além da percepção dos entrevistados e do pesquisador frente às observações e documentos, que corroboraram a importância tanto do uso diagnóstico quanto interativo no uso dos controles gerenciais.

Tabela 04 - Triangulação das fontes de evidências das afirmações e interpretações relacionadas à proposição 2

Autores	Proposição	Evidências		
		Documentos, registros físicos	Entrevistas	Observações e métodos visuais
TUOMELA, 2005; FERREIRA; OTLEY, 2006	O Uso Interativo apresenta maiores benefícios, contudo tem mais desafios em sua implementação, quando comparado ao Uso Diagnóstico		2.1	3.2
		1.3.7	2.2	3.3
		1.3.8	2.3	3.4
			2.4	3.5

No estudo de caso foi possível verificar por meio da triangulação das evidências, que sempre antes das reuniões mensais do planejamento, os indicadores são explorados minuciosamente, trabalhados, qualificados ou quantificados pelo responsável (*champion*), onde esta familiarização com todos os dados ajudam promover o afloramento das causas possíveis do mau desempenho e até mesmo uma prévia na solução dos problemas. Em seguida, já em sala de reuniões é possível discutir as implicações dos resultados finais, em que outros gerentes possam propor recursos, planos de ação e tentativas para o sucesso da questão em análise até chegarem a um consenso comum, tal como afirmado pelo gerente de planejamento (2011):

“[...] os números são acompanhados exaustivamente bem antes de chegar na sala de reuniões para apresentar os números já trabalhados para o diretor.”

Kaplan e Norton (2008, p. 255) confirmam que “A sondagem profunda das causas dos resultados leva à descoberta de muitas razões e soluções diferentes.” Por isso a acuidade de analisar previamente os dados, o que pode revelar equívocos ou redundância de informações. Estas providências também evitam reuniões longas demais, cansativas, de que nada elucidam, e que acabam tomando um tempo desnecessário dos gerentes, que poderiam estar discutindo assuntos mais relevantes para o crescimento da empresa.

4.4.3 Proposição 3

Conforme descrito na proposição anterior, a terceira proposição é de forte aceitação, principalmente pelo fato de que a organização analisa as informações antes de forma diagnóstica, para depois levar nas reuniões de forma interativa, reduzindo assim perda de tempo em discussões que se acaso foram muito longas acabam perdendo o foco e não atingindo os objetivos chave descritos na estratégia.

Tabela 05 - Triangulação das fontes de evidências das afirmações e interpretações relacionadas à proposição 3

Autores	Proposição	Evidências		
		Documentos, registros físicos	Entrevistas	Observações e métodos visuais
HENRI, 2006; WIDENER, 2007	Tanto o Uso Interativo como o Uso Diagnóstico são complementares um do outro	1.2.1; 1.2.2; 1.2.3; 1.3.2 1.3.3; 1.3.8	2.1 2.2 2.3 2.4	3.1; 3.2; 3.3; 3.4 3.5, 3.6 3.7

As citações coletadas durante a entrevistas com o gerente de planejamento (2011), evidenciam o uso diagnóstico complementando posteriormente o uso interativo:

“[...] as tomadas de decisões são tomadas em conjunto [...] É comum a troca de ideias pelo fato de todos estarem envolvidos no processo da empresa o que faz com que um gerente acabe sempre palpitando na área de outro, a fim de contribuir para um resultado melhor.”

Este achado está de acordo com Simons (1995), Henri (2006), Widener (2007) e Mundy (2010) que acabaram comprovando que o balanceamento entre as quatro alavancas de controles facilitam a criação da tensão dinâmica e as competências organizacionais.

4.4.4 Proposição 4

Assim como o achado de Alves (2010), embora sua pesquisa não tenha abordado o sistema de recompensas, foi confirmada a interdependência entre todos os componentes dos SCG, por meio da triangulação da quarta proposição:

Tabela 06 - Triangulação das fontes de evidências das afirmações e interpretações relacionadas à proposição 4

Autores	Proposição	Evidências		
		Documentos, registros físicos	Entrevistas	Observações e métodos visuais
MALMI; BROWN, 2008; ALVES, 2010, p. 12	Há interdependência entre os componentes de controles culturais, de planejamento, cibernético, remuneração e recompensa e administrativos dos SCG	1.1.1; 1.1.2; 1.1.3; 1.1.4, 1.2.1; 1.2.2; 1.2.3; 1.3.1; 1.3.2; 1.3.3; 1.3.4; 1.3.5; 1.3.6; 1.3.7; 1.3.8; 1.4.1; 1.5.1; 1.5.2; 1.5.3; 1.5.4	2.4	3.5 3.6 3.7

Em campo, foi constatado que tudo origina com a atualização dos valores e crenças da empresa (controles culturais). Com base nestes, são elaboradas as metas do planejamento estratégico e o orçamento (controle de planejamento). Durante todo o ano seguinte são realizados *dashboards*¹⁴ personalizados com diversos indicadores (controle cibernético) que são acompanhados pelos gerentes. Os dispêndios da empresa obedecem a políticas internas de compras (controle administrativo) que auxiliam o cumprimento do orçamento, que por fim, quando ambos alcançados são realizadas as distribuições de PPR (controle de recompensa). Em resumo, um componente leva ao complemento de outro, embora cada um deles atue de uma forma diferente, não podendo afirmar ao certo qual seria o mais importante e qual resultado ocorreria se tal componente não existisse, assim como um ciclo fechado¹⁵, o que demonstra a interdependência entre todos eles. Tem-se assim demonstrado a importância para os estudos dos SCG como um pacote.

¹⁴ “Dashboards são conjuntos de indicadores-chave que fornecem *feedback* sobre o desempenho dos processos locais. Os dashboards automatizados refletem a inteligência de negócios e a infra-estrutura de integração de dados que facilitam a representação visual dos dados subjacentes, criando condições para que os empregados se aprofundem na prospecção de dados para análise interativa. [...] Os dados dos Dashboards, além de serem valiosos para a gestão e para o aprimoramento dos processos do dia-a-dia, também são inputs de informação primordiais para reuniões de avaliação das operações [...]” (KAPLAN; NORTON, 2008, p. 181).

¹⁵ Ciclo fechado é quando cada parte do sistema influencia em todas as demais (KAPLAN; NORTON, 2008, p. 35).

Adicionalmente, realizou-se um fluxograma (Figura 16) relacionando as conexões manifestadas de um componente ao outro dentro da prática realizada no estudo de caso da empresa analisada.

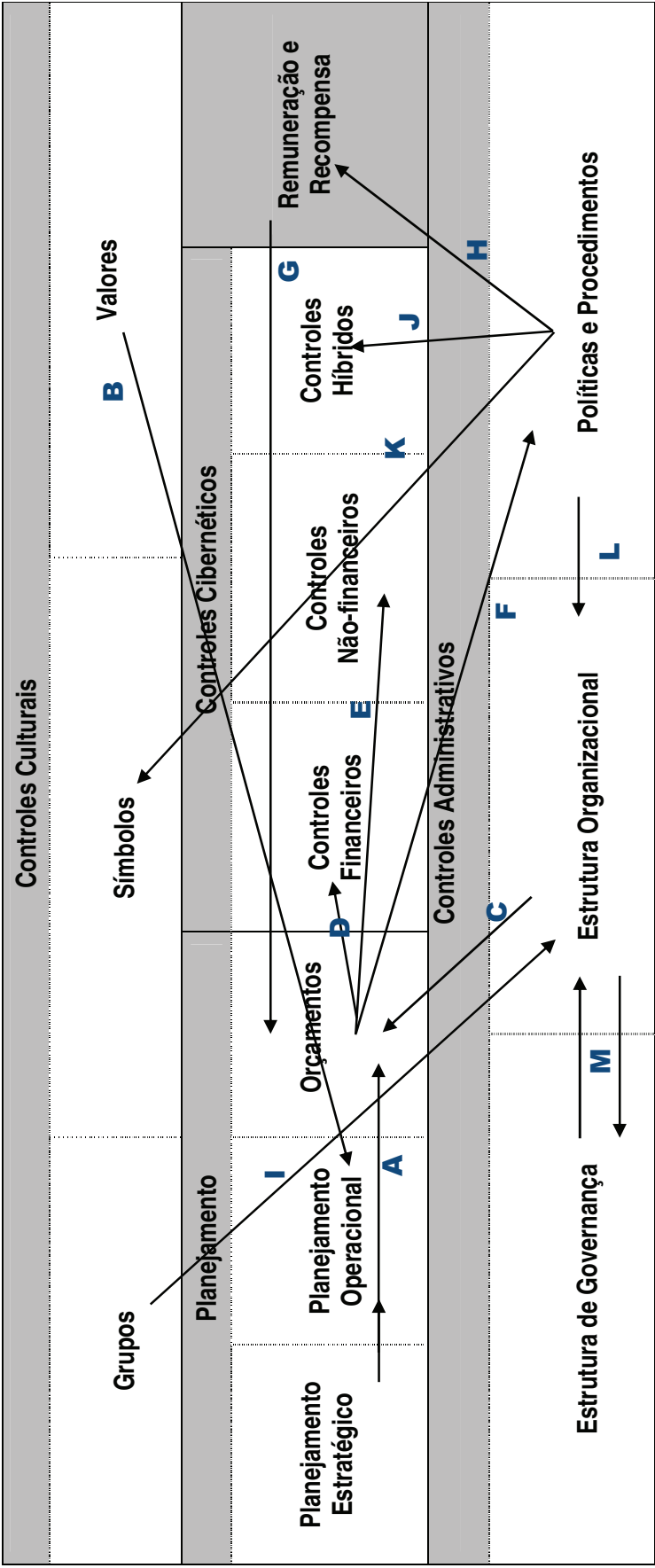


Figura 16 - Relacionamentos do Pacote de Sistema Gerencial
Fonte: Autor, baseado em Malmi e Brown (2008, p. 291)

Legenda: Primeiramente uniu-se o orçamento ao grupo do planejamento, uma vez que estes três elementos são voltado para atender os objetivos da empresa (A), cujo planejamento estratégico é iniciado apenas depois da atualização, se necessário, dos valores da empresa (B). O orçamento é elaborado por cada gerente, que tem uma área responsável, definida por centro de custos conforme a estrutura da organização (C). Por conseguinte, de nada vale o orçamento, se este não é confrontado com os dados reais da empresa (D), no caso os controles financeiros, geralmente o demonstrativo de resultados, também por centro de custos. Não raramente, também são orçados valores não-financeiros (E) tais como produção, limites de refugos, entre outros. Para cumprir os valores orçados a empresa usa de suas políticas (F) de gastos, investimentos, de tomada de decisões. Caso os objetivos estratégicos sejam atingidos é distribuído alguma premiação aos membros (G), desde que esteja previamente discutido nas metas por meio das políticas e procedimentos (H). Os grupos são de ser formados conforme a estrutura da empresa (I), embora haja o envolvimento de todos na empresa. A forma e periodicidade em que alguns relatórios são elaborados também estão previamente definidas nas normas e políticas da empresa (J), conforme a estrutura organizacional da entidade (L), assim como o uso de crachá, uniformes, horários de refeitórios, (K) entre outros. Por fim, a estrutura organizacional obedece à forma da estrutura da governança, e vice versa (M).

4.4.5 Proposição 5

Ao realizar-se um vínculo entre a estratégia da empresa e todos os quatro elementos referentes ao uso de SCG, tais como sistema de crenças, restritivo, diagnóstico e interativo, por meio do software ATLAS.ti foi possível constatar que todos os elementos impactam de alguma forma no planejamento estratégico da empresa, conforme triangulação da quinta proposição demonstrada na Tabela 07:

Tabela 07 - Triangulação das fontes de evidências das afirmações e interpretações relacionadas à proposição 5

Autores	Proposição	Evidências		
		Documentos, registros físicos	Entrevistas	Observações e métodos visuais
TUOMELA, 2005; KOBER et al, 2007; ALVES, 2010, p. 12	O uso das alavancas de controle influencia na formação e implementação da estratégia organizacional	1.1.1		
		1.2.1	2.1	
		1.2.2	2.2	3.6
		1.2.3	2.4	3.7
		1.3.8		

Por fim, foi realizado um *link* (Figura 17) entre as teorias de Malmi e Brown (2008), Simons (1991) e Stoner e Freeman (1999), ligando o fato de como o desenho impacta na forma que são usados os SCG e da forma de que a estratégia é elaborada mediante os SCG existentes na empresa analisada.

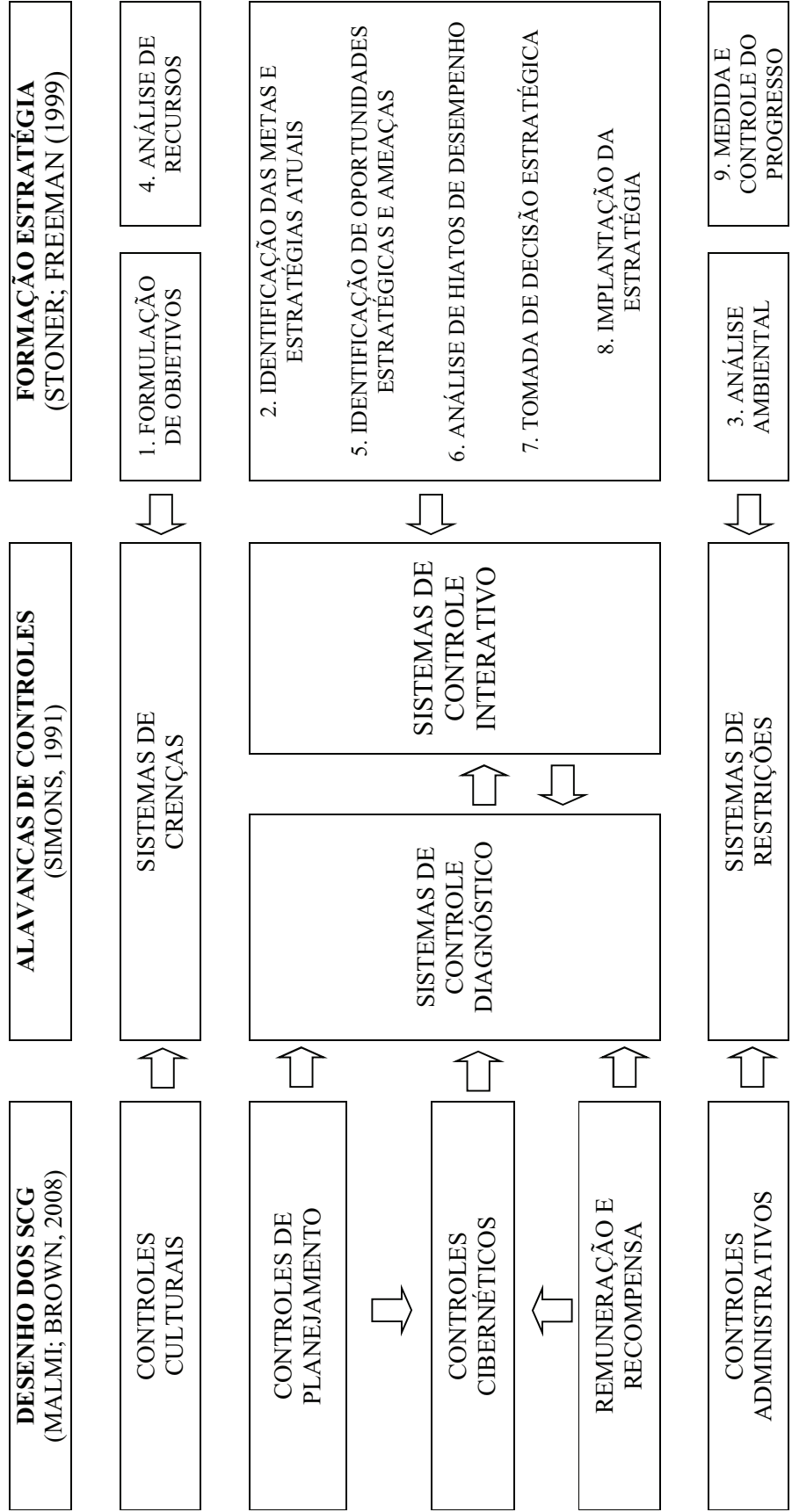


Figura 17 - Relacionamentos das teorias aplicadas ao estudo de caso
 Fonte: Autor, elaborado com base em Simons (1991); Stoner; Freeman (1999); Malmi e Brown (2008)

4.4.6 Proposição 6

Para encontrar embasamento a última proposição realizou-se a triangulação das evidências apresentadas na Tabela 08, abaixo:

Tabela 08 - Triangulação das fontes de evidências das afirmações e interpretações relacionadas à proposição 6

Autores	Proposição	Evidências		
		Documentos, registros físicos	Entrevistas	Observações e métodos visuais
ALBERNETHY ; BROWNELL, 1999, p. 200	Dependendo da natureza das incertezas estratégicas, a alta direção da organização selecionada diferentes controles para utilização interativa	1.2.1; 1.2.2 1.2.3; 1.3.2 1.3.3; 1.3.8	2.1 2.2 2.3 2.4	3.6

Verificou-se que a organização busca uma harmonia entre os diferentes componentes, de maneira a suprir caso determinado elemento deixe de informar algo importante. A sincronia e o equilíbrio entre todos os elementos dos SCG também evita que haja informações demais fazendo com que os gerentes se concentrem com a intensidade inadequada nos indicadores realmente imprescindíveis. No decorrer dos dez últimos anos, principalmente após a crise de 2009 a empresa de fato adotou diferentes medidas de controle para utilização de forma interativa. As reuniões passaram a ser mais frequentes e a disposição para monitoramento dos desvios dos padrões aumentou entre os chefes das áreas de negócios principalmente quando os resultados ficam aquém do almejado, conforme relatos do gerente de planejamento estratégico (2011):

“[...] Os gerentes têm profundo conhecimento da empresa, e sabem acerca o cenário que está situada, principalmente dos riscos do mercado, podendo assim trabalhar os pontos fracos e fortes, ameaças e oportunidades, uma vez que este planejamento já é aplicado há mais de seis anos.”

“[...] a empresa busca na formação e implementação da estratégia o diferencial de mercado em que a empresa está inserida, nós sabemos que os concorrentes são fortes e querem os nossos clientes, então temos que ser mais competitivos que eles.”

Outra evidência de mudanças foi uma frase de Albert Einstein citada pelo gerente de controladoria (2011):

“[...] nosso maior erro é esperar por resultados diferentes fazendo sempre do mesmo jeito”.

Todavia, quando em algum mês acaba ocorrendo um baixo desempenho não esperado na empresa ARX, os gerentes, sobretudo quando reunidos em uma mesma sala, estudam com profundidade os problemas enfrentados e examinam as medidas necessárias e ações corretivas para ajustar este baixo desempenho, mudando assim os controles gerenciais, quando visto que isto auxiliará no monitoramento dos objetivos da empresa.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

5.1 CONCLUSÕES DO ESTUDO

Trazer rentabilidade e por consequência atender aos objetivos e a continuidade da empresa sempre foi um assunto amplamente discutido no meio acadêmico, o qual de tempos em tempos são descobertas novas ferramentas para atender estes e demais anseios dos gerentes e diretores. A partir desta reflexão, este trabalho teve o escopo de procurar identificar o impacto dos Sistemas de Controles Gerenciais na estratégia organizacional de uma empresa, mediante a seguinte questão: *Qual o impacto do desenho e o uso dos diversos elementos de informações dos sistemas de controle gerencial no acompanhamento do planejamento estratégico e operacional?* Para responder esta questão buscou-se desenvolver um estudo de caso em uma indústria brasileira de grande porte, o qual se pode confirmar ou refutar as seis proposições levantadas durante o referencial teórico, conforme a seguir:

P1 - A alta direção da organização usa o sistema de crenças para incentivar mudanças estratégicas (MARGINSON, 2002).

Na empresa onde foi realizado o estudo de caso, esta afirmação é verdadeira, uma vez que a estratégia foi implantada justamente para atingir a missão, respeitando sempre os valores da empresa. Por este motivo, a primeira tarefa dos gerentes, antes de formular as metas para o próximo ano, é garantir a revisão das crenças (se necessário, em caso de mudanças do negócio) e se estas estão compatíveis com as tendências do ambiente macro-econômico brasileiro.

P2 - O uso interativo apresenta maiores benefícios, contudo tem maiores desafios em sua implementação, quando comparado ao diagnóstico (TUOMELA, 2005).

Embora tende-se a ter resultados diferentes quando esta mesma afirmação é testada em diferentes empresas, na empresa estudada verificou-se inclusive a facilidade que os gerentes têm no uso interativo, uma vez que todos trabalham em uma mesma sala, podendo assim discutir diversos assuntos no momento em que são analisados. Assim, esta proposição foi refutada pela ausência em uma maneira de medir, de maneira quantitativa, a eficácia de cada uma das duas alavancas de controle gerencial.

P3 - Tanto o uso de controles interativo como o diagnóstico são complementares um do outro (HENRI, 2006; WIDENER, 2007).

Conforme comentado na proposição anterior, não há como prever quais alavancas apresentam melhores benefícios, e sim que um complementa o outro. Na ausência de um deles apenas, não haveria como dar sequência nas atividades para alcançar os objetivos almejados. Constata-se assim, que ambos trabalham concomitantemente.

P4 - Há interdependência entre os componentes de controles culturais, de planejamento, cibernético, remuneração e recompensa e administrativos dos SCG (MALMI; BROWN, 2008; ALVES, 2010, p. 12).

No caso analisado verificou-se a necessidade do uso de mais de um componente do sistema de controle gerencial, uma vez que um complementa o outro, ou seja, um componente supre a informação que falta em outro. Isso vem a corroborar com a teoria de Malmi e Brown (2008) em que a estrutura de informações formam um pacote de SCG, bem como confirmar o achado de Alves (2010), onde os componentes do pacote estabelecem uma conexão mais forte entre a formação e implementação da estratégia. Na empresa analisada foi encontrado, no mínimo, uma evidência para cada componente, mostrando que a utilização destes já são comuns no meio empresarial. Embora algumas ferramentas sejam mais utilizadas que outras, não houve como verificar qual delas trouxe melhores resultados, por isso assume-se presumidamente que o uso como um pacote é mais plausível de utilização.

P5 - O uso das alavancas de controle influencia na formação e implementação da estratégia organizacional (SIMONS, 1995, TUOMELA, 2005; KOBER et al., 2007; ALVES, 2010, p. 12).

Ao relatar as principais ações que a empresa fez para implementar a estratégia organizacional, verificou-se que tanto o sistema de crenças, restrições, diagnóstico e interativo impactaram na maneira em que as metas eram abordadas e implementadas. O uso das alavancas trouxeram novas oportunidades e estimularam a inovação, além de contribuírem significadamente para a aprendizagem organizacional, uma vez que este estímulo favoreceu a mudança gerencial das metas estratégicas.

P6 - Dependendo da natureza das incertezas estratégicas, a alta direção da organização selecionada diferentes controles para utilização interativa (SIMONS, 1995; ALBERNETHY; BROWNELL, 1999, p. 200).

No estudo de caso da empresa ARX, a sexta proposição foi confirmada com a possibilidade de um mesmo controle ser ora interativo e em outro determinado momento diagnóstico, pois a empresa procura sempre encontrar um controle que atenda a necessidade da causa do problema, a fim de atingir os seus objetivos.

Desta maneira, com base no estudo realizado, conclui-se que a resposta encontrada a questão de pesquisa, e dentro da empresa analisada, é que a forma de como os SCG são desenhados e utilizados impacta relevantemente na estratégia da empresa, sendo que os SCG ajudam a difundir novas ideias e práticas, estimulando todo o processo do planejamento e da gestão estratégica, auxiliando desde sua formulação, passando pela implementação, tendo principal enfoque na fase final, onde a estratégia é acompanhada diagnosticamente mediante diversos quadros, *dashboards*, planilhas, *KPIs*, *forecasts*, além de uma forma interativa nas reuniões realizadas. Devido ao grande porte da empresa e rápido crescimento no faturamento dos últimos oito anos, além de enfrentar um ano de crise mundial na economia em 2009, sem os SCG a organização seria incapaz de controlar seus objetivos e suas metas em vigor, afinal é improvável de controlar aquilo que não se mede ou não se acompanha.

5.2 RECOMENDAÇÕES PARA ESTUDOS FUTUROS

Ao realizar esta pesquisa verificou-se a importância dos fatores humanos, principalmente os efeitos de como os indivíduos tomam as decisões, uma vez que estas são geralmente concentradas por um grupo pequeno de gerentes, então examinar o comportamento das pessoas dentro das organizações vinculadas aos SCG poderia auxiliar na mitigação de riscos na formação da estratégia, que não é tarefa fácil elaborá-la, muito menos colocá-la em prática, pois, como é descrito por Simons (2000, p. 306), “gerentes de qualquer negócio de alta performance sabem que as pessoas são a chave para o sucesso” e que ainda quando uma organização cresce muito,

sistemas de controles de crenças, restrições, diagnósticos e interativos, são necessários para comunicar, focar e atingir a estratégia, catalisar a aprendizagem, experiências e compartilhar as informações (*ibid*, p. 308).

Por fim, seria de interesse, já que ainda persistem muitas empresas familiares, se estas também possuem SCG nos modelos teóricos de Malmi; Brown (2008) e Simons (1995), uma vez que os donos tendem a centralizar as informações e as tomadas de decisões.

REFERÊNCIAS

ALBERNETHY, M. A.; BROWNELL, P. The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory study. **Accounting, Organizations and Society**, v. 24, p. 189-204, 1999.

ALVES, A. B. **Desenho e uso dos sistemas de controle gerencial e sua contribuição para a formação e implementação da estratégia organizacional**. 2010. Dissertação (Mestrado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo.

ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de Controle Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2006.

ANTONELLO, C. S. A metamorfose da aprendizagem organizacional. In: RUAS, R.; ANTONELLO, C. S.; BOFF, L. H. (org), **Os novos horizontes da gestão: aprendizagem organizacional e competências**. Porto Alegre: Bookman, 2005.

AZEVEDO, P.; CAIXETA, D. R. A.; COTO, G. C. Processo de Planejamento: Um Estudo de Caso na AIESEC Florianópolis. **VII Coloquio Internacional sobre gestion universitaria en America del Sur**, Argentina, 2007.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 1994.

BARNEY, J. *Firm resources and sustained competitive advantage*. **Journal of Management**, v. 17, 1, p. 99-120, 1991.

BERGLUND, M.; RAPP, G. **The management control system package of IKEA Backbol – a case study**. 2010. Bachelor thesis in Business Administration. University of Gothenburg, School of business, economics and law.

BERRY, A. J.; BROADBENT, J.; OTLEY, D. *The domain of organizational control*. In: BERRY, Anthony J.; BROADBENT, Jane; OTLEY, David. **Management Control: theories, issues, and performance**. New York: Palgrave Macmillan, 2005, 3-16.

BONNER, S. E.; SPRINKLE, G. B. *The effects of monetary incentives on effort an task performance: theories, evidence, and a framework for research*. **Accounting, Organizations and Society**, v.27 (4/5), 303-345, 2002.

BOWMAN, E. H.; SINGH, H.; THOMAS, H. The domain of Strategic Management: History and Evolution. In: PETTIGREW, A.; THOMAS, H.; WHITTINGTON, R. **Handbook of Strategy and Management**. London: SAGE Publications, 2002. p. 31-51.

BRATTON, J.; GOLD, J. **Human resource management: theory and practice**. 4th ed. New York: Palgrave Macmillan, 2007.

BROWN, A. **Organisational Culture**. 2nd ed. London: Pitman Publishing, 1998.

BROWN, D. A. **Management control systems as a coupled package: an analytical framework and empirically grounded implications**. 2005. Thesis. University of Technology, Sydney.

CALDEIRA, A.; LEX, S.; MORAES, C. A.; TOLEDO, L. A. Estratégias emergentes e deliberadas: o processo de formação de estratégias sob o prisma do método do estudo de caso. **Sistemas & Gestão**, v.4, n.3, 2009, p. 221-237.

CERTO, S. C.; PETER, J. P. ; MARCONDES, R. C.; CESAR, A. M. R. **Administração estratégica: Planejamento e implantação da estratégia**. 2. ed., São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2005.

CHAKRAVARTHY, B. S.; WHITE, R. Strategy Process: Forming, Implementing and Changing Strategies. In: PETTIGREW, A.; THOMAS, H.; WHITTINGTON, R. **Handbook of Strategy and Management**. London: SAGE Publications, 2002. p. 183-205.

CHENHALL, R. H. *Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future*. **Accounting, Organizations and Society**, v.28, 2-3, p. 127-168, 2003.

CHRISTIANS, C. G. **Ethics and politics in qualitative research**. In: DENZIN, N. K.; LINCOLN, Y. S. The Landscape of Qualitative Research. 3rd ed. California: Sage Publications, Inc, 2008.

COLLINS, J. C.; PORRAS, J. I. **Built to last: successful habits of visionary companies**. New York: Harper Business, 1994.

COAD, A. F. *Strategy and control*. In: BERRY, Anthony J.; BROADBENT, Jane; OTLEY, David. **Management Control: theories, issues, and performance**. New York: Palgrave Macmillan, 2005, 167-191.

COOPER, D. R.; SCHINDLER, P. S. **Métodos de Pesquisa em Administração**. 7 ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

DENZIN, N. K.; LINCOLN, Y. S. **The discipline and Practice of Qualitative Research**. In: _____; _____. *The Landscape of Qualitative Research*. 3rd ed. California: Sage Publications, Inc, 2008.

DYER, W. G. Jr.; WILKINS, A. L.; EISENHARDT, K. M. Better stories, not better constructs, to generate better theory: a rejoinder do Eisenhardt. **The Academy of Management Review**, v. 12, n. 3, p. 614-619, July 1991.

DUBÉ, L.; PARÉ, G. Rigor in information systems positivist case research: current practices, trends, and recommendations. **MIS Quarterly**, v.27, n.4, p. 597-635, dec. 2003.

EISENHARDT, K.M. Building Theories from Case Study Reasearch. **Academy of Management Review**, v. 14, n. 4, p. 532-550, 1989.

FERREIRA, A.; OTLEY, D. The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis. **Management Accounting Research**. n. 20, p. 263–282, 2009.

FLAMHOLTZ, E. G.; DAS, T.K.; TSUI, A. S. *Toward an integrative framework of organizational control*. **Accounting, Organizations and Society**, v. 10 (1), p. 35-50, 1985.

FLAMHOLTZ, E. G. *Accounting, budgeting and control systems in their organizational context: theoretical and empirical and empirical perspectives*. **Accounting, Organizations and Society**, v.8 (2/3), p. 35-50, 1983.

FLEURY, M. T. L., FLEURY, A. Construindo o conceito de competência. **Revista de Administração Contemporânea**, Curitiba, v. 5, edição especial, p. 183-196, dez.2001.

GARVIN, D. A. Construindo a organização que aprende. In: **Gestão do conhecimento**. Tradução Afonso Celso da Cunha Serra. Rio de Janeiro: Elsevier, p. 50-81, 2000.

GHEMAWAT, P. Competition and business strategy in Historical Perspective. **Business History Review**, v.76, n.1, p. 37-74, 2002.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

HENDERSON, B. D. As origens da estratégia. In: MONTGOMERY, C.; PORTER, M. **Estratégia: a busca da vantagem competitiva**. 3. ed. Rio de Janeiro: Campus, p. 3-9, 1998.

HENRI, J. F. *Management control systems and strategy: a resource-based perspective*. **Accounting, Organizations and Society**, v. 31, p. 529-558, 2006.

HILL, C. W.; JONES, G. R. **Strategic Management: an integrated approach**. 9th ed. Canada: Cengage, 2010.

HORNGREN, C. T., SUNDEM, G.L., STRATTON, W. O. **Contabilidade Gerencial**. 12 ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.

JOHNSON, G & SCHOLLES, K.. **Exploring Corporate Strategy**. 5th ed. Prentice Hall, 1999.

KAPLAN, R. S. Innovation action research: creating new management theory and practice. **Journal of Management Accounting Research**. v.10, p. 89, 1998.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **A execução Premium**: a obtenção de vantagem competitiva através do vínculo da estratégia com as operações do negócio. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

_____. *The balanced scorecard: measures that drive performance*. **Harvard Business Review**, p. 71-80, 1-02/1992.

_____. *Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System*. **Harvard Business Review**. V.74, n. 1, p. 75-85, jan-fev/1996.

KERLINGER, F. N. **Metodologia da pesquisa em ciências sociais**: um tratamento conceitual. São Paulo: Edusp, 1980.

KOBER, R.; NG, J.; PAUL, B. J. The interrelationship between management control mechanisms and strategy. **Management Accounting Research**, v. 18, p.425-452, 2007.

LANGFILD-SMITH, K. Management Control Systems and Strategy: A Critical Review. **Accounting, Organizations and Society**, v.22, n.2, p. 207-232, 1997.

KELLE, U. Computer-assisted qualitative data analysis. In: SEALE, C.; GOBO G., GUBRIUM, J.R.; SILVERMAN D. (Eds.), **Qualitative research practice**. Thousand Oaks, CA: Sage, 2004, p. 473-489.

MALMI, T.; BROWN, D. A. *Management control systems as a package – Opportunities, challenges and research directions*. **Management Accounting Research**, v. 19, p. 287-300, 2008.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de Metodologia científica**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARGINSON, D. E. W. Management control systems and their effects on strategy formation at middle-management levels: evidence from a U.K. organization. **Strategic Management Journal**, 23, p. 1019-1031, 2002.

MARTINS, G. A. **Estudo de caso: uma estratégia de pesquisa**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MERCHANT, K; VAN DER STEDE, W.A. **Management Control Systems**, 2.nd ed. England: Prentice Hall, Pearson Education Limited, Harlow, Essex, 2007.

MERRIAM, S. B. **Qualitative Research: A guide to design and implementation**. San Francisco: Jossey-Bass, 2009.

MINTZBERG, H. The strategy concept I : five Ps for strategy. **California Management Review**, p. 11-24, Fall 1987.

MINTZBERG, J. *et al.* **O processo da estratégia: conceitos, contextos e casos selecionados**. 4 ed. Porto Alegre: Bookman, 2006.

MUNDY, J. *Creating dynamic tensions through a balanced use of management control system*. **Accounting, Organizations and Society**. n. 35, p. 499–523, 2010.

NECYK, G. A. **O desenvolvimento da contabilidade gerencial nas empresas: uma perspectiva de ciclo de vida.** 2008. Dissertação (Mestrado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo.

OTLEY, D. *Performance management: a framework for analysis.* In: BERRY, A. J.; BROADBENT, J.; OTLEY, D. **Management Control: theories, issues, and performance.** New York: Palgrave Macmillan, 2005, p. 79-95.

OYADOMARY, J.C.T. **Uso do sistema de controle gerencial e desempenho: um estudo em empresas brasileiras sob a Ótica da VBR (Visão Baseada em Recursos).** 2008. Tese (Doutorado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo.

OYADOMARY, J.C.T.; FREZATTI, F.; CARDOSO, R.L.; AGUIAR, A.B. Análise dos trabalhos que usaram o modelo levers of control de Simons na literatura internacional no período de 1995 a 2007. **Revista de Contabilidade e Organizações.** V.3, n.7, p. 25-42, set-dez 2009.

PATTON, M.Q. **Qualitative research and evaluation methods.** 3rd ed. Thousand Oaks, CA: Sage, 2002.

PRATES, D. M.; FARHI, M. **A crise financeira internacional, o grau de investimento e a taxa de câmbio do real.** Texto para Discussão. IE/UNICAMP, Campinas, n.164, ago. 2009.

QUINN, J. B; VOYER, J. Incrementalismo Lógico: Administrando a formação de Estratégia. In: MINTZBERG, H.; LAMPEL, J., QUINN, J. B.; GHOSHAL, S. **O processo da estratégia: conceitos, contextos e casos selecionados.** 4 ed. Porto Alegre: Bookman, 2006. p. 165-169.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas.** São Paulo: Atlas, 1999.

SCHOEMAKER, P. J. H. Strategy, Complexity, and Economic Rent. **Management Science**, v. 36, n. 10, p. 1178-1192, out/1990.

SIMONS, R. *Strategic orientation and top management attention to control systems.* **Strategic Management Journal**, V. 12, p. 49-62, 1991.

_____. *How new top managers use control systems as levers of control*. **Strategic Management Journal**, v. 15, p. 169-189, 1994.

_____. *Control in an age of empowerment*. **Harvard Business Review**, p. 80-88, 1995.

_____. *Accountability and control as catalysts for strategic exploration and exploitation: field study results*. **Harvard Business School**, Working Paper, 2010

STONER, J. A. F; FREEMAN, R. E. **Administração**. 5 ed. Rio de Janeiro: Prentice-Hall, Inc., 1999.

TEECE, D. J.; PISANO, G.; SHUEN, A. *Dynamic capabilities and strategy*. **Strategic Management Journal**, v.18, n.7, p. 509-533, 1997.

THEÓPHILO, C. R. **Pesquisa em contabilidade no Brasil: uma análise crítico-epistemológica**. 2004. Tese (Doutorado). Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, FEA, USP.

TUOMELA, T. *The interplay of different levers of control: A case study of introducing a new performance measurement system*. **Management Accounting Research**, v.16, p. 293-320, 2005.

VASCONCELOS, F.C.; BRITO, L. A. L. Vantagem competitiva: o construto e a métrica. **Revista de Administração de Empresas**. São Paulo, FGV, v. 44, n.2, p. 51-63, 2004.

VASCONCELOS, F.C; CYRINO, A. Vantagem competitiva: os modelos teóricos atuais e a convergência entre estratégia e teoria organizacional. **Revista de Administração de Empresas**. São Paulo, FGV, v. 40, n.4, p. 20-38, 2000.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

VOSS, C.; TSIKRIKTSIS, N. Case research in operations management. **International Journal of Operations & Production Management**, v.22, n.2, p. 195-219, 2002.

YIN, R. K. **Case study research: design and methods**. 4th ed. Beverly Hills, California: Sage, 2009.

_____. **Estudo de Caso: Planejamento e métodos.** 4 ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.

WHEELEN, T. L.; HUNGER, J. D. **Strategic Management and Business Policy.** 5th ed. New York: Addison-Wesley, 1995.

WIDENER, S. K. An empirical analysis of the levers of control framework. **Accounting, Organizations and Society**, 32, p. 757-788, 2007.

APÊNDICES

APÊNDICE 1 - Roteiro para entrevistas estruturadas ao gerente de planejamento estratégico.

APÊNDICE 2 - Roteiro para entrevistas semiestruturadas para os gerentes em geral.

APÊNDICE 3 - Carta de Apresentação.

APÊNDICE 1

ROTEIRO PARA ENTREVISTA COM RESPONSÁVEL PELO SETOR DE ESTRATÉGIA DA ORGANIZAÇÃO:

(Adaptado de Berglund e Rapp, 2010)

Estrutura Organizacional

1 Como é apresentada a estrutura organizacional da empresa?

- a) Há um organograma?
- b) Quais são as unidades de responsabilidade existentes?

Planejamento

2 Como é o processo de planejamento estratégico da organização?

- a) Quais são as metas de longo prazo e os objetivos de curto prazo da organização?
- b) Quem define essas metas?
- c) Como são verificadas se as metas são atingidas?

Instrumentos cibernéticos

3 Quais as formas de planejamento financeiro / econômico que você utiliza na empresa? (Ex. Orçamento, balanços, relatórios e métricas financeiras e não financeiras).

Orçamento

4 A empresa utiliza o orçamento com frequência?

- a) Como é o processo orçamentário?
- b) Por quem é realizado o orçamento?
- c) Como é analisado o orçamento?

Principais números financeiros

5 A empresa utiliza índices financeiros?

- a) Quais são os índices financeiros utilizados?
- b) Como são analisados esses índices financeiros?
- c) Há funcionários responsáveis por indicadores financeiros?

Figuras-chave não financeiras

6 A empresa utiliza índices não-financeiros?

- a) Quais indicadores não-financeiros são utilizados?
- b) Como são analisados estes indicadores não-financeiros?
- c) Há funcionários responsáveis por indicadores não-financeiros?

Sistema Híbrido

(BSC ou outros sistemas com mix de indicadores financeiros e não-financeiros)

7 A empresa utiliza sistema híbrido?

- a) Quais sistemas híbridos são utilizados?
- b) Quais são os indicadores-chave utilizados no sistema híbrido?
- c) Como é analisado o sistema híbrido?

Sistema de recompensa

8 A empresa possui sistema de remuneração e recompensa?

- a) Que tipos de recompensas a empresa possui? (Salário, bônus, promoções, cargos, funções).
- b) A organização use diferentes recompensas em níveis diferentes?
- c) O que influencia a recompensá-los?
- d) Como são verificadas as metas para o sistema de recompensa?

Políticas e Procedimentos

9 Existem regras sobre quem pode tomar decisões diferentes?

- a) Há algum procedimento para tomada de decisão?
- b) Existem procedimentos para os processos mais complexos?
- c) Como são analisados os excedentes e déficits de pessoal e outros recursos?

Cultura Corporativa

10 Como você descreveria a cultura da empresa?

- a) Como os novos funcionários aprendem esta cultura?
- b) Há uma avaliação comum realizada com todos os membros da organização?
- c) O que você mais se orgulha da empresa?

Controle Administrativo

11 Como ocorre o processo de recrutamento?

- a) Há treinamento de pessoal para os novos funcionários de como a empresa trabalha?
- b) Há formação contínua para os empregados?
- c) Quanto tempo, em média, os funcionários permanecem na empresa?

APÊNDICE 2

ROTEIRO PARA ENTREVISTAS SEMIESTRUTURADAS

Adaptado de Alves (2010); Ferreira e Otley (2009)

DEFINIÇÃO

Controle Gerencial: mecanismo ou procedimento utilizado pelos gestores para manter ou alterar padrões das atividades organizacionais. (SIMONS, 1995)

SISTEMAS DE CONTROLE GERENCIAL E ESTRATÉGIA ORGANIZACIONAL

1. Desde quando exerce o cargo atual?

Nível de análise: indivíduo.

Objetivo: identificar tempo de experiência no atual e, conseqüentemente, em relação aos controles gerenciais que utiliza atualmente.

Outras fontes de evidência: documentos públicos, documentos internos.

2. Já exerceu outro cargo na organização? Qual? Quando?

Nível de análise: indivíduo.

Objetivo: identificar outras experiências na organização.

Outras fontes de evidência: documentos públicos, documentos internos.

SISTEMAS DE CONTROLE GERENCIAL E ESTRATÉGIA ORGANIZACIONAL

3. Quais são os principais objetivos organizacionais? Como são definidos? Quais os controles e planos para atingir estes objetivos?

Nível de análise: organização.

Objetivo: identificar elementos relevantes da formação da estratégia organizacional, bem como os controles gerenciais utilizados.

Outras fontes de evidência: documentos internos, observação, pessoa chave.

4. Quais são os principais objetivos de sua área? Como são definidos? Quais os controles e planos para atingir estes objetivos?

Nível de análise: unidade organizacional.

Objetivo: identificar elementos relevantes da formação da estratégia organizacional, bem como os controles gerenciais utilizados.

Outras fontes de evidência: documentos internos, observação, pessoa chave.

5. Quais as principais atividades controladas? Quais os controles utilizados? Quais as características destes controles? Há uma visão integrada ao se utilizar estes controles gerenciais? Ocorrem mudanças decorrentes da utilização destes controles? Exemplos? O ciclo “mensuração-apontar desvio-tomar decisão” é completo?

Nível de análise: organização e unidade organizacional.

Objetivo: identificar o padrão de controle organizacional (processos, atividades, ciclos).

Outras fontes de evidência: documentos internos, documentos públicos, observação.

6. Quais são as principais áreas fornecedoras de informações? Quais são as principais áreas usuárias de suas informações?

Nível de análise: unidade organizacional.

Objetivo: identificar relações da área do respondente com outras áreas organizacionais.

Outras fontes de evidência: documentos internos, documentos públicos.

7. Como são transmitidos os valores organizacionais? Quais os controles utilizados? E os propósitos?

Nível de análise: organização e unidade organizacional.

Objetivo: identificar controles utilizados como sistema de crenças.

Outras fontes de evidência: documentos internos, observação, pessoas chave.

8. Como são estabelecidos os limites de atuação da organização (atividades, mercados, riscos)? Quais os controles utilizados?

Nível de análise: organização.

Objetivo: identificar controles utilizados como sistema de restritivo.

Outras fontes de evidência: documentos internos, observação, pessoas chave.

9. Como são estabelecidos os limites para guiar o comportamento dos indivíduos na organização? Quais os controles utilizados?

Nível de análise: organização e unidade organizacional.

Objetivo: identificar controles utilizados como sistema de restritivo.

Outras fontes de evidência: documentos internos, observação, pessoas chave.

10. Como é monitorada a realização de planos e metas? Quais os controles utilizados?

Nível de análise: organização e unidade organizacional.

Objetivo: identificar controles utilizados como sistema diagnóstico.

Outras fontes de evidência: documentos internos, observação, pessoas chave.

11. Como é recompensada a realização de planos e metas? Quais os controles utilizados?

Nível de análise: organização e unidade organizacional.

Objetivo: identificar controles utilizados como sistema diagnóstico.

Outras fontes de evidência: documentos internos, observação, pessoas chave.

12. Como é estimulada a aprendizagem organizacional e a emergência de novas ideias? Quais os controles utilizados?

Nível de análise: organização e unidade organizacional.

Objetivo: identificar controles utilizados como sistema interativo.

Outras fontes de evidência: documentos internos, observação, pessoas chave.

13. Quais são os controles gerenciais mais utilizados em reuniões e discussões entre superiores, subordinados e pares (debate de dados, premissas, planos de ação)? Como são utilizados?

Nível de análise: organização e unidade organizacional.

Objetivo: identificar controles utilizados como sistema interativo.

Outras fontes de evidência: documentos internos, observação, pessoas chave.

14. Há alinhamento entre as diversas unidades organizacionais (os esforços são na mesma direção)? Como é estimulado/garantido este alinhamento?

Nível de análise: organização.

Objetivo: identificar grau de alinhamento entre as unidades organizacionais.

Outras fontes de evidência: documentos internos, observação, pessoas chave.

15. Como a organização cria valor para a sociedade? Como sua área contribui em este processo?

Nível de análise: organização e unidade organizacional.

Objetivo: identificar elementos relevantes da estratégia organizacional.

Outras fontes de evidência: documentos internos, observação, pessoas chave.

APÊNDICE 3

CARTA DE APRESENTAÇÃO

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
MESTRADO EM CONTABILIDADE E FINANÇAS

Curitiba, 01 de setembro de 2011.

Prezados Senhores:

O pesquisador Claudinei Isidoro é aluno do Programa de pós-graduação em Contabilidade e Finanças pela Universidade Federal do Paraná, em nível de Mestrado e, orientado pelo Professor Dr. Lauro Brito de Almeida, está desenvolvendo uma pesquisa, cujo objetivo é mostrar o impacto dos sistemas de controles gerenciais na estratégia da empresa.

O interesse é focar exclusivamente como a empresa desenha e usa o sistema de controle gerencial para atingir os objetivos realizados em seu planejamento estratégico.

A pesquisa pretende contribuir com os gestores da empresa apontando possibilidades de manutenção ou de melhoria no seu desempenho por meio da utilização dos sistemas de controle gerencial.

Assim, firmamos o seguinte compromisso:

Comprometemo-nos a fazer uso estritamente científico das informações obtidas junto aos profissionais respondentes, por meio da elaboração do relatório de Estudo de caso.

Comprometemo-nos também a manter sigilo a respeito das respostas individuais fornecidas quando das entrevistas realizadas (APÊNDICE 1). Os resultados somente serão divulgados em termos gerais, jamais identificando o entrevistado. O nome da empresa não será mencionado, respeitando os compromissos de confidencialidade da pesquisa.

Desde já, afirmamos também nosso compromisso em disponibilizar o relatório final à empresa, a qual poderá sugerir contribuições, alterações ou supressões.

Gratos pela colaboração,

Profº Doutor Lauro Brito de Almeida
Universidade Federal do Paraná

Profº Claudinei Isidoro
Mestrando em Contabilidade e Finanças
UFPR